

Der Gleichheitssatz im Spannungsverhältnis
zwischen Verteilungsgerechtigkeit, Besteue-
rung nach Leistungsfähigkeit und Gerechtig-
keitsempfinden dargestellt unter besonderer
Berücksichtigung der Neuregelung des Familien-
lastenausgleichs.

Dissertation
zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Rechte

des Fachbereichs Rechts- und
Wirtschaftswissenschaften der
Johannes-Gutenberg-Universität Mainz

vorgelegt von

Theo Zwanziger

Kreisrechtsrat in Altendiez/Lahn

1978

Das Erbverhältnis im Spannungsverhältnis
zwischen Vermögensgesetzlichkeit, Basten-
recht, Vermögensgesetzlichkeit und Gerechtig-
keitsgrundsatzes dargestellt unter besonderer
Betrachtung der Begründung des Familien-
rechts.

Einleitung
zur Erläuterung des Grades eines
Doktors der Rechte

des Fachbereichs Rechts- und
Wirtschaftswissenschaften der
Johannes-Gutenberg-Universität Mainz

vorgelegt von

Theo Zwanstger

Krätzerstraße in Altdorf/Lahn

1979



Digitized by the Internet Archive
in 2026

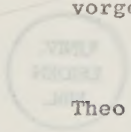
https://archive.org/details/IA41552622_0051

Der Gleichheitssatz im Spannungsverhältnis
zwischen Verteilungsgerechtigkeit, Besteue-
rung nach Leistungsfähigkeit und Gerechtig-
keitsempfinden dargestellt unter besonderer
Berücksichtigung der Neuregelung des Familien-
lastenausgleichs.

Dissertation
zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Rechte

des Fachbereichs Rechts- und
Wirtschaftswissenschaften der
Johannes-Gutenberg-Universität Mainz

vorgelegt von



Theo Zwanziger

Kreisrechtsrat in Altendiez/Lahn

1978

Erstberichterstatter:

Professor Dr. iur. Hubert Armbruster

Zweitberichterstatter:

Professor Dr. iur. Albert von Mutius

Tag der mündlichen

Prüfung: 11. Juli 1978



Inhaltsverzeichnis

	Seite
Schrifttumsverzeichnis	V
Abkürzungsverzeichnis	XXVII
Text der Dissertation	
1. Steuerordnung und Verfassung im all- gemeinen	1
1.1. Wirtschaftsordnung und Verfassung	1
1.2. Steuerordnung als Mittel zur Aus- gestaltung der Wirtschaftsordnung	10
1.3. Verfassungsrechtliche Relevanz der Steuerordnung	14
2. Die soziale Marktwirtschaft als Ansatz- punkt für Umverteilungskonzeptionen	22
2.1. Grundsätzliche Harmonie zwischen Wirtschaftsordnung und Steuerord- nung	22
2.2. Die Schwächen der sozialen Markt- wirtschaft	26
3. Steuerliche Maßnahmen zur Erzielung einer größeren Verteilungsgerechtig- keit	31
3.1. Maßnahmen im Bereich des Einkom- mensteuerrechts	31
3.1.1. Tarifgestaltung	31
3.1.2. Familienlastenausgleich	39

	Seite
3.2. Sonstige steuerliche Maßnahmen	41
3.2.1. Versteuerung von Grundstücksgewinnen	41
3.2.2. Körperschaftsteuerreform	47
3.2.3. Änderungen im Bereich der Vermögensteuer	51
3.2.4. Sparförderung und Vermögensbildung	55
3.2.5. Erbschaftsteuer	58
4. Der Gleichheitssatz und seine Bedeutung im Steuerrecht	62
4.1. Art. 3 Absatz 1 GG - Stellung und Bedeutung im Recht	62
4.2. Die steuerliche Relevanz des Art. 3 Absatz 1 GG	72
5. Der Inhalt der Steuergerechtigkeit - Steuergerechtigkeit, soziale Gerechtigkeit, Verteilungsgerechtigkeit, Steuervereinfachung, Rechtsempfinden -	81
5.1. Grundsätzliches	81
5.2. Standort der Gewerkschaften zur sozialen Gerechtigkeit	91
5.3. Standort der Unternehmer zur sozialen Gerechtigkeit	99
5.4. Ergebnis	104
6. Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit - Systemprägendes Prinzip und Element der Steuergerechtigkeit -	109
6.1. Das Steuersystem	109

	Seite
6.2. Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und ihr Verhältnis zur Steuergerechtigkeit	115
6.3. Denkbare Spannungsverhältnis zur Verteilungsgerechtigkeit	122
7. Die Neuregelung des Familienlastenausgleichs im Spannungsverhältnis zwischen Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Verteilungsgerechtigkeit	125
7.1. Das frühere System und die Neuregelung	125
7.2. Kinderlastenausgleich und Steuergerechtigkeit	131
7.2.1. Das Verhältnis zur Verteilungsgerechtigkeit	131
7.2.2. Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit	137
7.3. Die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung des Familienlastenausgleichs	152
7.3.1. Die Diskussion im Schrifttum	152
7.3.2. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 23.11.1976	159
7.3.3. Eigene Stellungnahme	163
8. Das Gerechtigkeitsempfinden als Element der Steuergerechtigkeit	204
8.1. Inhalt und grundsätzliche verteilungspolitische Bedeutung	204
8.2. Subjektive Gerechtigkeit in Bezug auf verteilungspolitische Maßnahmen im Bereich der Einkommensteuergesetzgebung und der Steueraufsicht	211

IV

	Seite
8.2.1. Die Neuregelung des Familienlastenausgleichs unter Einbeziehung des Gerechtigkeitsempfindens	211
8.2.2. Die Einkommensteuertarifgestaltung	223
8.2.3. Unterschiedliche Behandlung der Kraftfahrzeugkosten	236
8.2.4. Zeitnahe Besteuerung von Arbeitnehmern und Unternehmern	238
8.2.5. Sonderabschreibungen	241
8.2.6. Betriebsprüfung und Steuerermittlung	242
8.3. Ergebnis zu 8.	246
9. Zusammenfassung und Ergebnis	248
Lebenslauf	258

Schrifttumsverzeichnis

- | | |
|-------------------------|---|
| Albers, Willi | Finanzpolitik: Das deutsche Steuersystem in der Diskussion
Wirtschaftswoche Nr. 27
vom 2.7.1971
Seite 33 ff
(zitiert: Albers a.a.O.) |
| Bachof, Otto | Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats
VVDStRL Heft 12 Seite 37 ff
(zitiert: Bachof a.a.O.) |
| Badura, Peter | Wirtschaftsverwaltungsrecht, in Lehrbücher des öffentlichen Rechts Band 4
Besonderes Verwaltungsrecht
2. Auflage Bad Homburg v.d.H - Berlin - Zürich 1970
(zitiert: Badura a.a.O.) |
| Bals, Bernhard | Ziele der Einkommensteuerreform
- Einordnung des Kinderlastenausgleiches in das Einkommensteuerrecht -
BB 1973, 1481 ff
(zitiert: Bals a.a.O.) |
| Bayer, Hermann-Wilfried | Das System des Steuerrechts
BB 1975, 569 ff
(zitiert: Bayer a.a.O.) |

Behrens, Horst

Schwerpunkte des Einkommensteuerreformgesetzes
NJW 1974, 2073 ff
(zitiert: Behrens a.a.O.)

Bellstedt, Christoph

Verfassungsrechtliche Grenzen
der Wirtschaftslenkung
durch Steuern,
Schwetzungen 1962
(zitiert: Bellstedt a.a.O.)

Benda - Kreuzer

Verfassungsrechtliche Grenzen
der Besteuerung
DStZ (A) 1973, 49 ff
(zitiert: Benda/Kreuzer
a.a.O.)

Blümich - Falk -
Steinbring - Uelner

Einkommensteuergesetz
10. Auflage, München 1971
(zitiert: Blümich - Falk
a.a.O.)

von Bockelberg, Helmut

Der Anfang vom Ende der
progressiven Besteuerung
nach der Leistungsfähig-
keit
BB 1971, 925 ff
(zitiert: v. Bockelberg
a.a.O.)

von Bockelberg, Helmut

Die Eigentumsgarantie des
Art. 14 GG als Grundlage
des freiheitlichen und
sozialen Rechtsstaats und
die mögliche Aushöhlung
dieser Garantie durch das
Steuerrecht
BB 1973, 669 ff
(zitiert: v. Bockelberg,
Eigentumsgarantie a.a.O.)

- | | |
|--|---|
| <p>von Bockelberg, Helmut</p> | <p>Vermögensteuer, Relikt aus
vorigem Jahrhundert oder
zeitgemäße Besteuerung?
BB 1971, 1524 ff
(zitiert: von Bockelberg,
Vermögensteuer a.a.O.)</p> |
| <p>Börnstein - Gérard - Kolbeck -
Mönter - Teske</p> | <p>Einkommensteuer - Kommentar
2. Auflage Herne-Berlin, 1966
(zitiert: Börnstein a.a.O.)</p> |
| <p>Brunner, Emil</p> | <p>Gerechtigkeit. Eine Lehre
von den Grundgesetzen der
Gesellschaftsordnung.
Zürich 1945
(zitiert: Brunner a.a.O.)</p> |
| <p>Bühler - Strickrodt</p> | <p>Steuerrecht
3. Auflage Wiesbaden 1960
(zitiert: Bühler-Strickrodt
a.a.O.)</p> |
| <p>Bund der Steuerzahler</p> | <p>Gutachten zur Steuerreform
Karl Bräuer Institut des
Bundes der Steuerzahler
Heft 20, Der Weg zu einem
zeitgemäßen Steuersystem.
Diskussionsbeiträge zur
Reform des materiellen
Steuerrechts
Wiesbaden 1971
(zitiert: Bund der Steuer-
zahler a.a.O.)</p> |
| <p>Canaris, Claus Wilhelm</p> | <p>Systemdenken und System-
begriff in der Jurisprudenz.
Schriften zur Rechtslehre,
Heft 14, Berlin 1969
(zitiert: Canaris a.a.O.)</p> |

Coing, Helmut

Grundzüge der Rechts-
philosophie
2. Auflage Berlin 1969
(zitiert: Coing a.a.O.)

Deutscher Gewerkschaftsbund

Vorschläge zur Steuerreform
verabschiedet auf der
Sitzung des Bundesvor-
standes am 12.5.1971
(Kernprogramm)
(zitiert: DGB a.a.O.)

Diederichs, Manfred

Gehören wirtschaftspoli-
tisch orientierte Steuer-
gesetze nach der Recht-
sprechung noch zu den
Steuern i. S. d. § 1 AO?
FR 1970, 297 ff
(zitiert: Diederichs a.a.O.)

Eggesieker, Fritz

Gutachten und Stellung-
nahmen zur Steuerreform
StuW 1971, 353 ff
(zitiert: Eggesieker a.a.O.)

Eggesieker, Fritz

Kinderfreibeträge, außer-
gewöhnliche Belastungen
und Steuervergünstigungen
in der Steuerreform
- Abzug von der Steuer-
schuld oder von der Be-
messungsgrundlage? -
FR 1971, 450 ff
(zitiert: Eggesieker, Kin-
derfreibeträge
a.a.O.)

- | | |
|-----------------------|--|
| Ehmke, Horst | Wirtschaft und Verfassung.
Die Verfassungsrecht-
sprechung des Supreme Court
zur Wirtschaftsregulierung
in Berkeley - Kölner Rechts-
studien Kölner Reihe Band 2,
Köln 1961
(zitiert: Ehmke a.a.O.) |
| Engelken, Klaas | Zum Planungswertausgleich
bzw. Abschöpfung planungs-
bedingter Bodenwertsteige-
rungen: .
Ziele und Konsequenzen der
vorliegenden Vorschläge
DÖV 1974, 361 ff, 403 ff,
685 ff
(zitiert: Engelken a.a.O.) |
| Engisch, Karl | Auf der Suche nach der Ge-
rechtigkeit
Hauptthemen der Rechts-
philosophie München 1971
(zitiert: Engisch a.a.O.) |
| Forsthoff, Ernst | Begriff und Wesen des
sozialen Rechtsstaats
VVDStRL Heft 12 Seite 8 ff
(zitiert: Forsthoff a.a.O.) |
| Frank, Dieter | Erbschaftsteuer und Unter-
nehmung Berlin 1969
(zitiert: Frank a.a.O.) |
| Friauf, Karl Heinrich | Steuergesetzgebung als,
Instrument der Bodenordnung
DVBl 1972, 652 ff
(zitiert: Friauf, Steuer-
gesetzgebung a.a.O.) |

Friauf, Karl Heinrich

Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze Tübingen 1966
in: Recht und Staat
Heft 325/326
(zitiert: Friauf a.a.O.)

Fröhler - Oberndorfer

Das Wirtschaftsrecht als Instrument der Wirtschaftspolitik (Linzer Hochschulschriften Band 1)
Wien, New York 1969
(zitiert: Fröhler a.a.O.)

Gerloff, Wilhelm

Die öffentliche Finanzwirtschaft
2. Auflage Frankfurt 1948
(zitiert: Gerloff a.a.O.)

Giloy, Jörg

Die Berücksichtigung von Kindern nach dem Einkommensteuerreformgesetz
DB 1974, 1545 ff
(zitiert: Giloy a.a.O.)

Haller, Heinz

Zur Diskussion über das Leistungsfähigkeitsprinzip
Fin Arch N.F. 31, Seite 461
(zitiert: Haller, Leistungsfähigkeitsprinzip a.a.O.)

Haller, Heinz

Zur Problematik eines rationalen Steuersystems,
Kiel 1965
Kieler Vorträge N.F. Heft 4
(zitiert: Haller, Steuersystem a.a.O.)

- Haller, Heinz Probleme der progressiven Besteuerung Tübingen 1970
Vorträge und Aufsätze
Walter Eucken
Institut, Heft 27
(zitiert: Haller a.a.O.)
- Haller, Heinz Steuerreform und Wirtschaft-
schaftsordnung
Bitburger Gespräche
Jb. 1972/1973 Seite 93 ff
(zitiert: Haller, Steuer-
reform a.a.O.)
- Hanke, Gerhard Die steuerliche Betriebs-
prüfung und der Grundsatz
der gleichmäßigen Be-
steuerung
BB 1974, 1261 ff
(zitiert: Hanke a.a.O.)
- Hartmann - Böttcher -
Grass Großkommentar zur Einkommen-
steuer,
Stand 39. Nachtrags-Lfg.,
Dezember 1974
(zitiert: Hartmann-Böttcher-
Grass a.a.O.)
- Herrmann - Heuer Kommentar zur Einkommen-
steuer und Körperschaft-
steuer,
17. Auflage, 1975
(zitiert: Herrmann - Heuer
a.a.O.)
- Hesse, Konrad Grundzüge des Verfassungs-
rechts der Bundesrepublik
Deutschland
7. Auflage Karlsruhe 1974
(zitiert: Hesse a.a.O.)

- Hillmermeier, Karl
Entwicklung und Tendenzen
der Steuerpolitik
DStR 1974, 373 ff
(zitiert: Hillmermeier a.a.O.)
- Hoffmann/Schneider
Kindergeld und Einkommen-
steuer
NJW 1975, 1956 ff
(zitiert: Hoffmann/Schneider
a.a.O.)
- Huber, Ernst Rudolf
Der Streit um das Wirt-
schaftsverfassungsrecht
DÖV 1956, 97 ff, 135 ff,
172 ff, 200 ff
(zitiert: Huber a.a.O.)
- Huber, Ernst Rudolf
Wirtschaftsverwaltungsrecht
2 Bände
2. Auflage Tübingen 1953, 195
(zitiert: Huber, Wirt-
schaftsverwal-
tungsrecht a.a.O.)
- Hübschmann - Hepp -
Spitaler
Kommentar zur Reichsab-
gabenordnung, Finanzge-
richtsordnung und den
Nebengesetzen
1. - 6. Auflage Köln 1971
(zitiert: Hübschmann - Hepp -
Spitaler a.a.O.)
- Kasten, Hans
Die neuen Steuergesetze des
Kontrollrates vom 11. und
28.2.1946
Bremen, 1946
(zitiert: Kasten a.a.O.)
- Kieschke, Hans-Ulrich
Kinder im Einkommensteuer-
recht und Ehegattenbe-
steuerung ab 1975
DB 1974, 1736 ff
(zitiert: Kieschke a.a.O.)

- | | |
|------------------|--|
| Kirchhof, Paul | Besteuerungsgewalt und
Grundgesetz
Frankfurt 1973
(zitiert: Kirchhof a.a.O.) |
| Klein, Franz | Gleichheitssatz und Steuer-
recht
Köln 1966
(zitiert: Klein, Gleich-
heitssatz a.a.O.) |
| Klein, Franz | Übersicht über die Ände-
rungen des Einkommensteuer-
gesetzes, des Familien-
lastenausgleichs und der
Sparförderung sowie des
Vermögenssteuergesetzes
DStR 1974, 523 ff
(zitiert: Klein a.a.O.) |
| Klein, Friedrich | Eigentumsgarantie und Be-
steuerung
StuW 1966, 433 ff
(zitiert: Klein, F. Eigen-
tumsgarantie
a.a.O.) |
| Klein, Friedrich | Grundgesetz und Steuer-
reformen
Fin Arch. N.F. 20, 115 ff
(zitiert: Klein, F.
Grundgesetz a.a.O.) |
| Klein, Hans-Hugo | Die Grundrechte im demo-
kratischen Staat
Stuttgart, Berlin, Köln,
Mainz 1972
(zitiert: Klein, H.H. a.a.O.) |
| Koch, Karl | Gedanken zur künftigen
Steuergesetzgebung und
Steuererhebung
DStZ (A) 1973, 2 ff
(zitiert: Koch a.a.O.) |

- Koch, Karl
Zur Steuerreform
DStZ (A) 1971, 217 ff
(zitiert: Koch, Steuerreform a.a.O.)
- Kölble, Josef
Wirtschaftsplanung und Grundgesetz
NJW 1966, 473 ff
(zitiert: Kölble a.a.O.)
- Kriele, Martin
Wirtschaftsfreiheit und Grundgesetz
ZRP 1974, 105 ff
(zitiert: Kriele a.a.O.)
- Krohne, Heinz
Grenzen der steuerlichen Leistungsfähigkeit der deutschen Wirtschaft
JbFfSt 1974/1975 Seite 71 ff
(zitiert: Krohne a.a.O.)
- Krohne, Heinz
Steuer und soziale Gerechtigkeit
Bitburger Gespräche
Jb. 1972/1973, Seite 143 ff
(zitiert: Krohne, soz. Gerechtigkeit a.a.O.)
- Kruse, Heinrich-Wilhelm
Steuerrecht I Allgemeiner Teil
3. Auflage 1973
(zitiert: Kruse a.a.O.)
- Kruse, Heinrich-Wilhelm
Steuerreform
Reihe: Aktuelle Dokumente
Berlin 1973
(zitiert: Kruse, Steuerreform a.a.O.)
- Kühn - Kutter - Hofmann
Abgabenordnung (AO 1977)
12. neubearbeitete Auflage,
Stuttgart 1977
(zitiert: Kühn - Kutter a.a.O.)

- Lang, Joachim Das Einkommensteuergesetz 1975
- Gewinn an Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung?
StuW 1974, 293 ff
(zitiert: Lang a.a.O.)
- Laule, Gerhard Der Gleichheitssatz in der
Rechtsprechung der Steuergerichte,
Diss., Köln 1961
(zitiert: Laule a.a.O.)
- Laux, Hans Die Umgestaltung des Familienlastenausgleichs ab
1.1.1975
BB 1974, 1129 ff
(zitiert: Laux a.a.O.)
- Leibholz, Gerhard Die Gleichheit vor dem Gesetz
2. Auflage 1959
(zitiert: Leibholz a.a.O.)
- Leibholz-Rinck Grundgesetz
Kommentar an Hand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
5. Auflage, Köln 1975
(zitiert: Leibholz-Rinck a.a.O.)
- Leisner, Walter Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung,
Berlin 1970
(zitiert: Leisner a.a.O.)
- Littmann, Eberhard Das Einkommensteuerrecht
Kommentar zum Einkommensteuergesetz
11. Auflage, Stuttgart 1974
(zitiert: Littmann, E. a.a.O.)

- | | |
|------------------------|---|
| Littmann, Konrad | Ein Valet dem Leistungs-
fähigkeitsprinzip
in: Theorie und Praxis des
finanzpolitischen Inter-
ventionismus,
Fritz Neumark zum 70. Ge-
burtstag,
Tübingen 1970, Seite 113 ff
(zitiert: Littmann, K. a.a.) |
| von Mangoldt-Klein | Das Bonner Grundgesetz
2. Auflage Berlin und Fran-
furt 1964
(zitiert: v. Mangoldt-Klein
a.a.O.) |
| Mann, Fritz Karl | Steuerpolitische Ideale,
Jena 1937
(zitiert: Mann a.a.O.) |
| Mattern, Gerhard | Der Begriff der Steuer und
das Grundgesetz
BB 1970, 1405 ff
(zitiert: Mattern a.a.O.) |
| Maunz - Dürig - Herzog | Grundgesetz Kommentar
4. Auflage München 1974
(zitiert: Maunz-Dürig-Herzog
a.a.O.) |
| Maunz, Theodor | Deutsches Staatsrecht
20. Auflage München 1975
(zitiert: Maunz a.a.O.) |
| Meessen, Karl Mathias | Vermögensbildungspläne und
Eigentumsgarantie
DÖV 1973, 812 ff
(zitiert: Meessen a.a.O.) |

- | | |
|----------------------|--|
| Mösbauer, Hans Heinz | Das Steuerrecht -
Auf der Suche nach dem System
DStR 1975, 679 ff
(zitiert: Mösbauer a.a.O.) |
| Müller, Josef | Kindergeld, Steuergerechtigkeit und Grundgesetz
DStZ (A) 1975, 474 ff
(zitiert: Müller, J. a.a.O.) |
| Müller, Klaus | Der Steuerbegriff des Grundgesetzes
BB 1970, 1105 ff
(zitiert: Müller, K. a.a.O.) |
| Müller, Lothar | Grundzüge des neuen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes
DStR 1974, 363 ff
(zitiert: Müller, L. a.a.O.) |
| Müller, Lothar | Grundzüge des neuen Vermögensteuergesetzes
DStR 1974, 555 ff
(zitiert: Müller, L., VStG a.a.O.) |
| Neumark, Fritz | Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerepolitik,
Tübingen 1970
(zitiert: Neumark a.a.O.) |
| Nipperdey, Hans Carl | Soziale Marktwirtschaft und Grundgesetz
3. Auflage Köln, Berlin, München, Bonn, 1965
(zitiert: Nipperdey a.a.O.) |

- | | |
|---------------------------|--|
| Nipperdey, Hans Carl | Die soziale Marktwirtschaft
in der Verfassung der Bundesrepublik, 1954
(zitiert: Nipperdey, soz.
Marktwirtschaft
a.a.O.) |
| Nöll v. d. Nahmer, Robert | Grundsätze gerechter und
ökonomisch rationaler Steuerpolitik
StuW 1971, 179 ff
(zitiert: Nöll v. d. Nahmer
a.a.O.) |
| Pahlke, Jürgen | Steuerpolitische Grundsatzfragen
FinArch. N.F. 28, Seite 42
(zitiert: Pahlke a.a.O.) |
| Paulick, Heinz | Der Familienlastenausgleich
nach dem Einkommensteuereinführungsgesetz 1975
FamRZ 1975, 138 ff
(zitiert: Paulick, Familienlastenausgleich
a.a.O.) |
| Paulick, Heinz | Lehrbuch des allgemeinen
Steuerrechts, 1971
(zitiert: Paulick, Steuerrecht a.a.O.) |
| Paulick, Heinz | Die wirtschaftspolitische
Lenkungsfunktion und ihre
verfassungsmäßigen Grenzen
in: Theorie und Praxis des
finanzpolitischen Interventionismus, Festschrift
für Fritz Neumark 1970,
Seite 203 ff
(zitiert: Paulick a.a.O.) |

- | | |
|-------------------|---|
| Perelmann, Chaim | Über die Gerechtigkeit
Beck'sche Schwarze Reihe
Band 45, München 1967
(zitiert: Perelmann a.a.O.) |
| Pieper, Josef | Über die Gerechtigkeit
München 1953
(zitiert: Pieper a.a.O.) |
| Pilz, Frank | Das System der Sozialen
Marktwirtschaft
Konzeption, Wirklichkeit,
Perspektiven
München 1974
(zitiert: Pilz a.a.O.) |
| Podlech, Adalbert | Gehalt und Funktionen des
allgemeinen verfassungs-
rechtlichen Gleichheits-
satzes
Schriften zum öffentlichen
Recht
Band 144, Berlin 1971
(zitiert: Podlech a.a.O.) |
| Pohmer, Dieter | Leistungsfähigkeitsprinzip
und Einkommensumverteilung
in: Theorie und Praxis des
finanzpolitischen Inter-
ventionismus, Fritz Neumark
zum 70. Geburtstag,
Tübingen 1970, Seite 135 ff
(zitiert: Pohmer a.a.O.) |
| Püschel, Hanns | Zur Problematik des Steuer-
wesens im modernen Sozial-
staat der Bundesrepublik
Deutschland
DStZ (A) 1967, 39 ff
(zitiert: Püschel a.a.O.) |

Reuß, Hermann

Verfassungsrechtliche
Grundlegung der Wirtschafts-
ordnung in der Bundes-
republik Deutschland
DVBl 1967, 349 ff
(zitiert: Reuß a.a.O.)

Riezler, Erwin

Das Rechtsgefühl
Rechtspsychologische Be-
trachtungen
2. Auflage München 1946
(zitiert: Riezler a.a.O.)

Rose, Gerd

Steuerreform: Konsequenzen
für Unternehmer
Wirtschaftswoche Nr. 17 vom
23.4.1971, Seite 61 ff
(zitiert: Rose a.a.O.)

Rüfner, Wolfgang

Eigentumsgarantie als Grenze
der Besteuerung
DVBl 1970, 881 ff
(zitiert: Rüfner a.a.O.)

Rupp, Hans Heinrich

Grundgesetz und "Wirtschafts-
verfassung"
Walter Eucken Institut Heft 4
Tübingen 1974
(zitiert: Rupp a.a.O.)

Sasse, Christoph

Die verfassungsrechtliche
Problematik von Steuer-
reformen
AöR 85 (1960), 423 ff
zitiert: Sasse a.a.O.)

Schmidt - Bleibtreu -
Klein

Kommentar zum Grundgesetz
für die Bundesrepublik
Deutschland
3. Auflage Bonn/Neuwied 1973
(zitiert: Schmidt-Bleibtreu-
Klein a.a.O.)

Schmölders, Günter

Allgemeine Steuerlehre
4. Auflage, Berlin 1965
(zitiert: Schmölders a.a.O.)

Schöberle, Horst

Das Einkommensteuerreform-
gesetz
BlStSozArbR 1974, 300 ff
(zitiert: Schöberle a.a.O.)

Schöck, Karl

Steuersystem und wirtschaft-
liche Entwicklung
StuW 1970, 285 ff
(zitiert: Schöck a.a.O.)

Schönfeld, Walther

Über die Gerechtigkeit
Göttingen 1952
(zitiert: Schönfeld a.a.O.)

Schramm, Theodor

Staatsrecht, 3 Bände
Köln 1971
(zitiert: Schramm a.a.O.)

Selmer, Peter

Steuerinterventionismus und
Verfassungsrecht
in Schriften zum Wirtschafts-
verfassungs- und Wirtschafts-
verwaltungsrecht
Frankfurt 1972
(zitiert: Selmer a.a.O.)

- | | |
|------------------------|--|
| Seuffert, Walter | Steuerrecht und Verfassungsrecht
BB 1968, 1257 ff
(zitiert: Seuffert a.a.O.) |
| Spanner, Hans | Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung
StuW 1970, 377 ff
(zitiert: Spanner a.a.O.) |
| Steuer-Gewerkschaft | Geschäftsbericht der DStG 1972 - 1974 vorgelegt zum Achten Steuer-Gewerkschaftstag am 12. und 13. Mai 1975 in Hamburg
(zitiert: Steuer-Gewerkschaft a.a.O.) |
| Steuerreformkommission | Gutachten der StRK
Schriftenreihe des BfM 1971 Heft 17
(zitiert: StRK a.a.O.) |
| Strickrodt, Georg | Finanzrecht
Grundriß und System,
Berlin 1975
(zitiert: Strickrodt a.a.O.) |
| Thiele, Willi | Wie liberal ist unsere Wirtschaftsordnung?
DVBl 1968, 897 ff
(zitiert: Thiele a.a.O.) |
| Thiel/Haarmann | Grundtendenzen des Gutachten der Steuerreformkommission
FR 1971, 209 ff
(zitiert: Thiel/Haarmann a.a.O.) |

- Tipke, Klaus
Anwendung des Gleichheits-
satzes im Steuerrecht - Me-
thode oder irrationale
Spekulation?
BB 1973, 157 ff
(zitiert: Tipke, Gleich-
heitssatz a.a.O.)
- Tipke, Klaus
Steuerrecht: Chaos, Konglomerat
oder System?
StuW 1971, 2 ff
(zitiert: Tipke a.a.O.)
- Tipke, Klaus
Steuerrecht
Ein systematischer Grundriß
Köln, 1973
(zitiert: Tipke, Steuerrecht
a.a.O.)
- Tipke - Kruse
Reichsabgabenordnung und
Nebengesetze
7. Auflage 1975
(zitiert: Tipke - Kruse a.a.O.)
- Troege, Heinrich
Gedanken zur Steuerreform
DB 1971, 1130 ff
(zitiert: Troege a.a.O.)
- Vogel, Klaus
Zum Fortfall der Kinderfrei-
beträge bei der Einkommen-
steuer
NJW 1974, 2105 ff
(zitiert: Vogel a.a.O.)

Vogel, Klaus

Steuergesetzgebung und Ver-
fassungrecht
Bitburger Gespräche
Jb. 1972/1973
Seite 115 ff
(zitiert: Vogel, Steuerge-
setzgebung a.a.O.)

Vogel, Klaus

Steuerrecht und Wirtschafts-
lenkung
- Ein Überblick -
JbFfSt 1968/1969, Seite 225
(zitiert: Vogel, Steuerrecht
a.a.O.)

Vogel, Klaus

Verfassungsgericht und
Steuerrecht
- Zur neueren Rechtsprechung
des Bundesverfassungs-
gerichts auf dem Gebiet
des Steuerrechts und zu
einigen anderen aktuellen
Problemen -
JbFfSt 1970/1971, Seite 49 f
(zitiert: Vogel, Verfassungs-
gericht a.a.O.)

Wacke, Gerhard

Das Finanzwesen der Bundes-
republik.
Die Einwirkungen der Finanz-
funktion auf Gesetzgebung,
Verwaltung und Rechtsprechung
im Bonner Grundgesetz.
Tübingen 1950
(zitiert: Wacke a.a.O.)

- | | |
|---------------------|---|
| Wackernagel, Jacob | Über die Steuergerechtigkeit
Basler Universitätsreden
38. Heft
(zitiert: Wackernagel a.a.O.) |
| Wagner, Adolph | Finanzwissenschaft, 1880
(zitiert: Wagner a.a.O.) |
| Weber, Max | Grundriß der Sozialökonomik
2. Auflage 1925
(zitiert: Weber a.a.O.) |
| Weber - Fas, Rudolf | Verfassungsrechtsprechung
zum Steuerrecht
Die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts der Bundesrepublik Deutschland,
2 Bände,
Frankfurt 1971
(zitiert: Weber - Fas a.a.O.) |
| Wehner, Hans Georg | Steuer und soziale Gerechtigkeit
Bitburger Gespräche
Jb 1972/1973
Seite 133 ff
(zitiert: Wehner a.a.O.) |
| Weise, Herbert | Die steuern im Vereinigten Königreich, Kieler Studien,
Heft 41
Kiel 1957
(zitiert: Weise a.a.O.) |

Wissenschaftlicher Beirat
beim BFM

Gutachten zur Reform der
direkten Steuern (Ein-
kommensteuer, Körperschaft-
steuer, Vermögensteuer und
Erbschaftsteuer) in der
Bundesrepublik Deutschland
Schriftenreihe des BFM
Heft 9, 1967, Seite 72 ff
(zitiert: WiB-Gutachten
a.a.O.)

Zuck, Rüdiger

Die aktuellen Ziele der
Wirtschaftspolitik und die
tragenden Grundsätze der
Wirtschaftsverfassung
BB 1967, 805 ff
(zitiert: Zuck a.a.O.)

Zuck, Rüdiger

Die globalgesteuerte Markt-
wirtschaft und das neue
Recht der Wirtschaftsver-
fassung
NJW 1967, 1301 ff
(zitiert: Zuck, Marktwirt-
schaft a.a.O.)

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
a. F.	alter Fassung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AO 1977	Abgabenordnung 1977 vom 16.3.1976 BGBI. I S. 613
AOB	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFM	Bundesministerium der Finanzen
BGBI.	Bundesgesetzblatt
B1StSozArbR	Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeits- recht
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BReg.	Bundesregierung
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesver- fassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht

BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
CDU	Christlich Demokratische Union
CSU	Christlich Soziale Union
DB	Der Betrieb
DGB	Deutscher Gewerkschaftsbund
d. h.	das heißt
diesbezügl.	diesbezüglich
Diss.	Dissertation
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStG	Deutsche Steuer-Gewerkschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ (A)	Deutsche Steuerzeitung (Ausgabe A)
DVB1.	Deutsches Verwaltungsblatt
entspr.	entsprechend
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz 1975 in der Fassung vom 5.9.1974 (BGBl. I S. 2165)
EStG a. F.	Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 1. Dezember 1971 (BGBl. I S. 1881) zuletzt ge- ändert durch das 2. Steuerände- rungsgesetz 1973 vom 18. Juli 1973 (BGBl. I S. 1489)
f; ff.	folgende
FamRZ	Ehe und Familie im privaten und öffentlichen Recht. Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
F. D. P.	Freie Demokratische Partei
Fin Arch.	Finanzarchiv
FR	Finanzrundschau
Fußn.	Fußnote
G	Gesetz

gem.	gemäß
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.5.1949
HStruktG	Gesetz zur Verbesserung der Haushaltsstruktur (Haushaltsstrukturgesetz) vom 18.12.1975 (BGBl. I S. 3091)
HT	Hauptteil
i.d.S.	in diesem Sinne
i.d.F.	in der Fassung
i.E.	im Einzelnen
insbes.	insbesondere
i.S.d.	im Sinne des
i.V.	in Verbindung
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KStG	Körperschaftsteuergesetz i.d.F. vom 18. Juli 1975 (BGBl. I S. 1934)
KStG 1977	Körperschaftsteuerreformgesetz vom 31.8.1976 (BGBl. I S. 2597)
Lfg.	Lieferung
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
N. F.	neue Folge
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
RdNr.	Randnummer(n)
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rhld.-Pf.	Rheinland-Pfalz
Rspr.	Rechtsprechung
S.	Seite
sog.	sogenannt(e)

soz. Marktw.	soziale Marktwirtschaft
SparPG	Spar-Prämiengesetz
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
Stpfl.	Steuerpflichtige(r)
StRK	Steuerreformkommission
StuW	Steuer und Wirtschaft
UStG	Umsatzsteuergesetz 1967 (Mehrwertsteuergesetz)
VStG	Vermögenssteuergesetz i.d.F. vom 17.4.1974 zuletzt geändert durch das Einkommensteuerreformgesetz vom 5.8.1974 (BGBl. I S. 1769)
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereini- gung der Deutschen Staatsrecht- lehrer
WiSta	Wirtschaft und Statistik, Rhld.-P.
WoPG	Wohnungsbau - Prämiengesetz
z. A.	zur Anstellung
z. b.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer(n)
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

1. Steuerordnung und Verfassung im allgemeinen

1.1 Wirtschaftsordnung und Verfassung

Die Frage nach dem grundsätzlichen Verhältnis zwischen Steuerordnung und Verfassung setzt zunächst voraus, daß die Rechtsgrundlage der Wirtschaftsordnung erörtert ist.

Da Auswahl und Gestaltung der Steuern sich auch an der jeweiligen Wirtschaftsordnung orientieren müssen, muß Ausgangspunkt der Überlegungen sein, ob das Grundgesetz einen bestimmten wirtschaftspolitischen Ordnungstypus vorschreibt.

Anders als in der Weimarer Zeit ¹ hat das Grundgesetz völlig auf eine systematische Erfassung des Wirtschaftsrechts verzichtet. Da die wirtschaftspolitischen Zielvorstellungen nach dem Zweiten Weltkrieg in allen Parteien uneinheitlich und unausgereift waren, konnte sich der

Anm.

- 1) Art. 151 - 165 der Weimarer Reichsverfassung vom 11.8.1919 (RGBl. I 1919 Nr. 152 S. 1383 ff)

Art. 151 Abs. 1:

"Die Ordnung des Wirtschaftslebens muß den Grundsätzen der Gerechtigkeit mit dem Ziele der Gewährleistung eines menschenwürdigen Daseins für alle entsprechen. In diesen Grenzen ist die wirtschaftliche Freiheit des einzelnen zu sichern."

Grundgesetzgeber nicht auf ein wirtschaftspolitisches Grundkonzept festlegen, sondern er mußte verschiedene Möglichkeiten offenhalten, um im parlamentarischen Rat eine Einigung herbeiführen zu können ².

Nach diesem zwangsläufigen Verzicht auf die systematische Erfassung des Wirtschaftsrechts stellte sich dann die Frage, ob dies bedeute, daß die Verfassung der Bundesrepublik Deutschland wirtschaftspolitisch völlig neutral sei, oder ob doch zumindest indirekt im Grundgesetz eine bestimmte Wirtschaftsordnung projiziert ist.

Im Investitionshilfeurteil vom 20.7.1954 ³ hat sich das Bundesverfassungsgericht zur ausdrücklichen wirtschaftspolitischen Neutralität des Grundgesetzes bekannt. Danach sollte die gegenwärtige Wirtschafts- und Sozialordnung zwar eine nach dem Grundgesetz mögliche Ordnung sein,

Anm.

2) Kriele a.a.O. S. 107

3) BVerfG E 4, 7 ff, 18 und später
etwa noch
in den

E 7, 337, 400

E 12, 341, 347

E 14, 19, 23

E 14, 263, 275

keinesfalls jedoch die Alleinmögliche. Dieser dem damaligen Verfassungsverständnis entsprechenden These ist insbesondere unter der Federführung Nipperdey's entgegengetreten worden. Nach dessen Auffassung hat sich der Gesetzgeber zur sozialen Marktwirtschaft und damit auch zu einem dieser Wirtschaftsordnung entsprechenden Steuersystem bekannt, wobei sich die These Nipperdey's auch mit der konkreten Wirtschaftspolitik der Bundesregierung deckte 4, 5.

Anm.

- 4) Nipperdey, soz. Marktw., a.a.O. Seite 37:

"Die soziale Marktwirtschaft ist aus der Wertordnung des Grundgesetzes als die verfassungskonforme Wirtschaftsordnung abzuleiten."

und Nipperdey a.a.O. Seite 64:

"Die soziale Marktwirtschaft ist integrierter Teil der freiheitlich demokratischen Grundordnung."

- 5) Im Sinne Nipperdey's etwa auch Huber, Wirtschaftsverwaltungsrecht, a.a.O. Bd. 1, 25 ff und Reuß a.a.O.

Reuß a.a.O. S. 351:

"Die freiheitliche Ordnung des Grundgesetzes läßt ihr grundsätzlich nur die Marktwirtschaft mit ihrer Selbststeuerung durch das wirtschaftsimmanente Regulatorium von Angebot und Nachfrage adäquat erscheinen. Der Freiheit ist jedoch nach dem Grundgesetz die sozialstaatliche Verpflichtung zugeordnet. Aus der Synthese beider ergibt sich wirtschaftsverfassungsrechtlich das System der sozialen Marktwirtschaft; wirtschaftliche Freiheit intra constitutionem heißt: soziale Marktwirtschaft."

Dieser klassische Meinungsstreit um die verfassungsrechtliche Wirtschaftsordnung erscheint heute nicht mehr von grundlegender Bedeutung. Wenn sich auch die These Nipperdey's nicht hat voll durchsetzen können, so ist doch anerkannt, daß Rechtsstaatsprinzip und Sozialstaatlichkeit sowie Grundrechte, wie Freiheit, Privateigentum und das Gleichheitsgebot der Ausgestaltung der Wirtschafts- und Steuerordnung einen verbindlichen Rahmen ziehen ⁶.

Die denkbaren realen Wirtschaftsordnungen lassen sich an zwei typisierend vereinfachten Wirtschaftsformen messen ⁷, nämlich der Verkehrs- oder Marktwirtschaft und der Plan- oder Zentralwirtschaft.

Anm.

6) Badura a.a.O. S. 251, 252

Thiele a.a.O. S. 897

Pilz a.a.O. S. 30 - 36

Huber a.a.O. S. 135 ff

Rupp a.a.O. S. 6, 7, 12 ff
insbesondere zum Einfluß
der Grundrechte auf die
Wirtschaftsgesetzgebung.

Gegen eine zu extensive
"wirtschaftsverfassungs-
rechtliche Grundrechts-
interpretation" wendet sich
aber etwa Ehmke a.a.O.
S. 56 ff.

7) so schon Weber a.a.O. III/1, 59

Beide Grundtypen unterscheiden sich nach dem Maß der Selbständigkeit, das der Wirtschaftsprozess gegenüber dem staatlichen Handeln besitzt. So sind bei der Marktwirtschaft, deren institutionelle Voraussetzungen die Privateautonomie, das Privateigentum, die Berufs- und Gewerbefreiheit und die Vertragsfreiheit bilden, die wirtschaftlich relevanten Entscheidungen über Produktion, Investition, Distribution und Konsum dezentralisiert und den einzelnen Wirtschaftssubjekten überlassen.

Bei der Planwirtschaft dagegen liegen die wirtschaftlich bedeutsamen Entscheidungen mit Ausnahme der Konsumtionssphäre in der Hand des Staates, der alleiniger Eigentümer der Produktionsmittel ist.

Eine solche Verwaltungs- oder Planwirtschaft kann daher im Rahmen des Grundgesetzes nicht möglich sein⁸, da eine Kollision mit der freiheitlich demokratischen Grundordnung unvermeidbar wäre.

Das Grundgesetz mißt den aus der liberalen Tradition erwachsenen Grundrechten und Grundfreiheiten wesentliche Bedeutung bei und fördert damit einen

Anm.

- 8) Kriele a.a.O. S. 109
Reuß a.a.O. S. 351
Kölble a.a.O. S. 473

Wirtschaftsordnungstyp, in dem Konsumfreiheit, Wettbewerbsfreiheit, Gewerbefreiheit, Produktions- und Handelsfreiheit, die Freiheit der Berufs- und Arbeitsplatzwahl sowie die Freiheit der Eigentumsnutzung bestimmend sind.

Fest steht andererseits aber auch, daß durch das Grundgesetz keine Rückkehr zum ökonomischen Liberalismus möglich ist. Dem widerspricht nicht nur die vom Grundgesetz getroffene Sozialentscheidung⁹, sondern nicht zuletzt auch der "Grundkonsens der Verfassungsväter"¹⁰, und zwar dahingehend, daß es dem Staat möglich sein muß, in den Wirtschaftsprozeß einzugreifen.

Negiert also das Grundgesetz im Grunde die beiden Grundwirtschaftsformen - freie Marktwirtschaft einerseits und Planwirtschaft andererseits¹¹ -, so ist der Streit um die verfassungsrechtliche Absicherung der "sozialen Markt-

Anm.

9) Thiele a.a.O. S. 897

10) Kriele a.a.O. S. 107:

"Staatliche Macht sollte wirtschaftliche Macht beherrschen können"

11) Huber a.a.O. S. 207:

"Der Übergang zu einer extrem individualistischen als auch zu einer extrem kollektivistischen Wirtschaftsordnung ist ausgeschlossen"

wirtschaft" - so bedeutsam er für die Entwicklung des Verfassungsverständnisses war - heute darüber hinaus kaum noch von besonderer Relevanz ¹².

Bezieht man nämlich ein, daß im Jahre 1967 durch Verfassungsänderung das Prinzip der "Globalsteuerung" in Art. 109 Abs. 2 GG zum Verfassungsprinzip geworden ist ¹³, so ist damit die soziale Marktwirtschaft zumindest mittelbar verfassungsrechtlich abgesichert.

Anm.

12) Nach Fröhler (a.a.O. S. 7) ist der Begriff der Wirtschaftsverfassung in der Bundesrepublik sogar schon "allzusehr zerredet". Demgegenüber hält allerdings Rupp (a.a.O. S. 3) eine "Neubelebung der Diskussion im Hinblick auf die Beiträge 'gewisser Exponenten einer progressiven Gesellschafts- und Wirtschaftspolitik' geradezu für erforderlich"

13) hierzu i.E. Zuck, Marktwirtschaft a.a.O. S. 1301 ff m.w.N., der hierin eine Wende unseres Wirtschaftsverfassungsrechts sieht.

S. 1301:

"Die Epoche der wirtschaftspolitischen Neutralität des Grundgesetzes ist abgeschlossen. Vor uns liegt die Wirtschaftsverfassung der globalgesteuerten Marktwirtschaft"

Es ist keine andere Wirtschaftsordnung denkbar, die nicht mit irgend einer verfassungsrechtlichen Grundentscheidung in Kollision geriete. Nur die soziale und - wenn man so will - global gesteuerte Marktwirtschaft entspricht dem vom Grundgesetz geforderten Wirtschaftsordnungstyp.

Andererseits ist der Begriff "Soziale Marktwirtschaft" inhaltlich jedoch zu wenig bestimmt, als daß die Ausgestaltung dieser Wirtschaftsordnung unproblematisch sein könnte.

Vielmehr ist es gerade diese Ausgestaltung, der die heutige verfassungsrechtliche Relevanz innewohnt.

Wie weit geht die staatliche Lenkungs- und Eingriffsmöglichkeit? Wie steht es mit dem Sozialgestaltungsauftrag?

Wo liegt die Auflösung etwa des Spannungsverhältnisses von Gleichheit und Freiheit? ¹⁴

Die Beantwortung all dieser Fragen muß sich letztlich an der freiheitlich

Anm.

- 14) Zuck a.a.O. S. 808 weist zu-
treffend darauf hin, daß die
Art. 3, 12 und 14 GG die
"tragenden Grundsätze für die
Bestimmung dieser Spannung
aber auch für ihre Lösung
enthalten."

demokratischen Grundordnung und hier nicht zuletzt an der aus Art. 19 Abs. 2 GG folgenden Wesensgehaltgarantie der Grundrechte ¹⁵ orientieren.

Diese verfassungsrechtliche Wertordnung steckt den Rahmen für staatliches Handeln und bildet zugleich seine Grenze auch im wirtschaftspolitischen Bereich.

Anm.

15) so auch Huber a.a.O. S. 207

1.2. Steuerordnung als Mittel zur Ausgestaltung der Wirtschaftsordnung

Im Rahmen der Ausgestaltung der sozialen Marktwirtschaft kommt der Steuerordnung ¹⁶ eine erhebliche Bedeutung zu.

Das Steuerrecht ist längst über seine rein fiskalische Funktion hinausgewachsen und ein Instrument im Rahmen der Gesellschafts-, Sozial- und Konjunkturpolitik geworden ¹⁷. Diese schon von Adolph Wagner ¹⁸ im Jahre 1880 postulierte und als "sozialpolitisch" bezeichnete Entwicklung ist Ausdruck einer gewandelten Staatsauffassung.

Die Besteuerung ist nicht mehr nur "Gegenleistung" für den dem Bürger gewährten Schutz von Person und Eigentum, sondern mit dieser weitgehenden Zweckverfolgung Teil einer Entwicklung, die

Anm.

- 16) Zum Ursprung des Wortes "Steuer" zurückgehend auf das althochdeutsche *stiura* = Stärkung, Stützung d.h. im übertragenen Sinn Unterstützung, Hilfe sei in i.E. auf Schmölders (a.a.O. S. 63, Fußn. 1) im Anschluß an Gerloff (a.a.O. S. 153) hingewiesen.
- 17) Zum Ausmaß dieser Wirtschaftslenkung durch Steuergesetze: Bellstedt a.a.O. S. 137 ff
Friauf a.a.O. S. 5 m.w.N.
- 18) Wagner a.a.O. S. 287, 288

die scharfe Trennung von Staat und Gesellschaft zu überwinden sucht ¹⁹.

Das Verfassungsrecht ist allerdings nicht in der Lage, ein Steuersystem zu entwerfen, das all diesen Funktionen entspricht. Die Entwicklung dieser Konzeption ist primär Aufgabe des Wirtschaftstheoretikers. Aufgabe des Verfassungsrechtlers ist es, darüber zu wachen, daß die im Verfassungsrecht gesteckten Ziele erreicht, andererseits aber die gesetzten Grenzen beachtet und nicht überschritten werden ²⁰.

Denn gerade im Steuerrecht mit seinen heute so vielfältigen Funktionen besteht die Gefahr, daß unter der Überschrift gesellschafts-, sozial- oder konjunkturpolitisch Notwendiges zu verwirklichen, die verfassungsrechtlich gezogenen Grenzen nicht beachtet werden ²¹.

Anm.

19) So auch Benda/Kreuzer
a.a.O. S. 49 ff, 50

20) Seuffert a.a.O. S. 1257

21) Friauf a.a.O. S. 7

Dies zeigt nicht zuletzt die Diskussion um den Einkommensteuerspitzensatz, der nach den Beschlüssen des außerordentlichen Parteitags der SPD vom 18. und 19. November 1971 ²² 60% betragen soll, bei gleichzeitiger Beibehaltung der Gewerbesteuer und einer Vermögensteuer von 1% für natürliche und 1,2% für nicht natürliche Personen.

Daß auch der Spitzensatz der Erbschaftsteuer in Steuerklasse III (alle Erwerber, die in keinem nahen Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser stehen) nach den Steuervorstellungen der SPD ²³ 75% betragen soll, sei an dieser Stelle nur am Rande erwähnt.

Werden durch eine solche Addition von Steuerbelastungen verfassungsrechtliche Grenzen tangiert, so wird häufig nicht der Frage nachgegangen, warum wohl die Verfassung als oberste Wertordnung sie errichtet hat, sondern es wird eine Relativierung des Verfassungsrechts und damit unserer Wertordnung betrieben,

Anm.

22) Kruse, Steuerreform
a.a.O. S. 144, 150

23) Kruse, Steuerreform
a.a.O. S. 152

etwa nach dem Motto, was ich - oder meine Gruppe - für gesellschaftspolitisch notwendig halte, kann gar nicht verfassungswidrig sein ²⁴.

Dieser höchst bedenkliche Autoritätsschwund unserer Verfassung wird nicht zuletzt auch dadurch noch bestärkt, daß die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, die solche Grenzen aufzeigen, in politisches Kreuzfeuer geraten ²⁵.

Anm.

24) Klein, H.H. a.a.O. S. 79
Friauf (Steuergesetzgebung a.a.O. S. 652) verweist auf den sich schon länger im Bereich des Wirtschaftsinterventionismus abzeichnenden Trend, in die "Machbarkeit der Verhältnisse durch eine Besteuerung als Fortsetzung der Politik mit anderen Mitteln ein beinahe unbegrenztes Vertrauen zu setzen." "Nach rechtlichen Schranken, denen der steuerliche Eingriff unterliegen könnte, wird - wenn überhaupt - allenfalls nur recht pauschal gefragt." In diesem Sinn auch Rupp a.a.O. S. 4, 5

25) So etwa auch - wenn auch in anderem Zusammenhang - das Urteil des BVerfG's vom 25.2.1975 zur Fristenlösung

1.3. Verfassungsrechtliche Relevanz der Steuerordnung

Daß die Verfassung gerade für das Steuerrecht von besonderer Relevanz ist, läßt sich bereits statistisch nachweisen ²⁶. Die Tatsache, daß ein besonders hoher Anteil von Steuergesetzen für verfassungswidrig erklärt wurde ²⁷, hat ihre Ursache sicher mit darin, daß der Bundesfinanzhof als oberstes Steuergericht bis in die fünfziger Jahre hinein nur vorsichtig den Einwirkungen des Verfassungsrechts in das Steuerrecht gegenüberstand ²⁸.

Anm.

- 26) So hat etwa Vogel, Verfassungsgericht a.a.O. S. 50 für den Zeitraum ab Dezember 1967 einen Anteil von 17,1% an der Gesamtrechtsprechung des BVerfG's ermittelt gegenüber 13,1% in der vorhergehenden Zeit. Ein eindrucksvolles Bild vermittelt auch die Zusammenstellung bei Weber - Fas a.a.O., die den Zeitraum von 1953 - März 1971 deckt und auf nahezu 1200 Seiten etwa 140 Entscheidungen wiedergibt.
- 27) Vogel, Steuergesetzgebung a.a.O. S. 116
- 28) Vogel, (Verfassungsgericht a.a.O. S. 50, 51) geht geradezu von einem Nachholbedarf der Verfassungsrechtsprechung in Steuersachen aus

So hat der BFH noch in 1958 im Urteil zu § 34a EStG a.F. ausgeführt: "Es würde der Organisation der Staatsgewalt in der Bundesrepublik widersprechen, wenn die Gerichte ... unter Berufung auf so allgemeine Grundsätze wie ' Gleichheit der Bürger vor dem Gesetz ' oder ähnliche, versuchen wollten, in den politischen Bereich der Gesetzgebung einzudringen" ²⁹.

§ 34a EStG a.F. hat das Bundesverfassungsgericht im übrigen durch Beschluß vom 15.1.1969 ³⁰ wegen Verstoß gegen Art. 3 GG für verfassungswidrig erklärt. Viele sehen in dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 17.1.1957 ³¹, der die Schlechterstellung der Ehegatten durch die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer (§ 26 EStG 1952) für nichtig erklärte, den eigentlichen Beginn für eine stärkere Kontrolle der Steuergesetze durch das Verfassungsrecht.

Diese frühere Abstinenz allein reicht jedoch als Erklärung für die jetzt bestehende besondere verfassungsrechtliche Relevanz nicht aus. Vielmehr ist

Anm.

29) BFH BStBl. 1958 III S. 196, 197

30) BVerfG E 25, 101

31) BVerfG E 6, 55

nicht zu verkennen, daß durch die zunehmende Entwicklung politische Postulate mit Hilfe des Steuerrechts zu verwirklichen, die verfassungsrechtliche Bedeutung der Steuergesetze erheblich erhöht wird. Es wurde oben unter 1.2. schon darauf hingewiesen, daß häufig die Einzelpostulate nur vordergründig gesellschafts- und sozialpolitisch verstanden werden. So hat die SPD auf ihrem Parteitag vom 18. und 19. November 1971 auch beschlossen ³², nicht nur im Kinderlastenausgleich einen Systemwechsel zu vollziehen, sondern auch Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen für alle Steuerpflichtige mit einem einheitlichen Steuersatz von 20% in Abzug zu bringen. Bewußt oder unbewußt übersehen diese Pläne und Vorschläge die Auswirkungen auf das Gesamtsystem des Steuerrechts und dessen wirtschaftliche Auswirkungen und damit letztlich auch die Verfassungsmäßigkeit.

Die Gefahr einer Aushöhlung unserer Verfassung und Wertordnung auf kaltem Wege wächst auf diese Weise mehr und mehr, wenn es nicht gelingt, die Grenzen politischer Postulate durch die Verfassung deutlich und ihren Sinn dem

Anm.

32) Kruse, Steuerreform
a.a.O. S. 145, 149

Bürger klarzumachen.

Insoweit ist ein dauernder Einsatz zur Bejahung dieser Gesellschaftsordnung und zur Aufzeigung der Grenzen der Belastbarkeit des Systems erforderlich.

Nachdem neben den steuerlichen Finanzzweck, d. h. die Einnahmeerzielung, andere, insbesondere wirtschafts- und gesellschaftspolitische Zielsetzungen getreten sind, muß auch bei der verfassungsrechtlichen Erörterung die Zulässigkeit des verfolgten Zwecks Bedeutung gewinnen.

Dabei müssen zwei Fragen streng voneinander getrennt werden:

Die eine ist auf den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff gerichtet und stellt die Frage, ob die Verfolgung anderer als fiskalischer Zwecke überhaupt noch durch den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff gedeckt ist.

Dies ist von der Rechtsprechung bejaht worden, wenn auch insoweit schwankend, ob der Lenkungszweck Haupt- oder nur Nebenzweck sein dürfe ³³.

Die heute wohl herrschende Meinung erkennt an, daß eine Abgabe auch andere Zwecke als rein fiskalische verfolgen darf, ohne damit von vornherein ihren Steuercharakter zu verlieren ³⁴.

Anm.

- 33) a) Einnahmeerzielung Hauptzweck:
etwa BVerfGE 19, 101, 114
BVerwGE 6, 134, 138 ff,
12, 140, 143 ff,
15, 240, 244
- b) Einnahmeerzielung nicht unbedingt Hauptzweck
BVerfGE 3, 407, 436;
27, 58, 65 ff
- c) Keine Steuer, wenn Einnahmeerzielungsabsicht fehlt
BVerfGE 4, 7, 13/14;
16, 147, 161
BVerwGE 6, 247, 266 ff

- 34) So: Maunz-Dürig-Herzog a.a.O.
RdNr. 16, 17 zu Art. 105 GG
Schmidt-Bleibtreu-Klein
a.a.O. Anm. 12 zu Art. 105 GG
Bühler-Strickrodt a.a.O.
S. 53, 54; 121 ff
Müller, K a.a.O. S. 1109
Mattern a.a.O. S. 1406
Friauf a.a.O. S. 10 ff
Spanner a.a.O. S. 379
m.w.N. aus der Rspr.
Tipke-Kruse a.a.O. zu
§ 1 AO, Anm. 7

Sie muß sich ihrem Gesamtcharakter nach dem verfassungsrechtlichen Institut "Steuerwesen" zuordnen lassen, dessen bestimmende Funktion allerdings die Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs ist, wie letztlich auch aus der Steuerdefinition des § 1 AO folgt. Pahlke³⁵ geht sogar soweit, dem fiskalischen Zweck lediglich eine sekundäre Bedeutung beizumessen. "In einem logisch gestalteten Zielsystem habe er seinen natürlichen Platz hinter den vorrangigen außerfiskalischen Zielen."

noch Anm. 34) Hübschmann-Hepp-Spitaler a.a.O. zu § 1 AO Anm. 14, 15
Diederichs a.a.O. S. 298
nach Zusammenstellung
der diesbezügl. Rspr.
des BVerfG's und BFH's
sowie der insoweit ab-
weichenden Rspr. des BVerwG's
Vogel, Steuerrecht
a.a.O. S. 229
Strickrodt a.a.O. S. 131 f
Selmer a.a.O. S. 77 ff
m.w.N. und Überblick
über den Diskussions-
stand (S. 80 ff)

35) a.a.O. S. 49

Stellt man somit die grundsätzliche Zulässigkeit einer außerfiskalischen Zweckverfolgung des Steuerrechts fest, so wird hierdurch jedoch noch nicht die Zulässigkeit der Zweckverfolgung auch im einzelnen präjudiziert.

Diese ist vielmehr wiederum durch die Verfassung begrenzt ³⁶.

Zu prüfen, inwieweit Art. 3 GG eine Steuergesetzgebung mit Zielrichtung Einkommens- und Vermögensumverteilung billigt oder gar fordert bzw. inwieweit hierdurch der Grundrechtsschutz unterlaufen wird, wird Aufgabe der folgenden Erörterung sein.

Über den Gleichheitssatz hinaus sind aber gerade auch die Freiheitsgrundrechte für das Steuerrecht von Bedeutung ³⁷. Durch eine besondere Steuerbelastung wird zwar nicht unmittelbar in die Handlungsfreiheit des Grundrechtsträgers eingegriffen, es werden für ihn jedoch besondere

Anm.

36) Benda-Kreuzer a.a.O. S. 51

37) Kölble a.a.O. S. 475
BVerfGE 12, 341, 347 f;
23, 12, 30;
27, 375, 384

neue Motive geschaffen, mit denen der Gesetzgeber ihn beeinflussen will.

Von Anfang an hat das Bundesverfassungsgericht jedoch anerkannt, daß über die freie Betätigung hinaus auch die freie Motivation gegen Eingriffe geschützt ist - besonders deutlich bei Art 4 Absatz 1 GG -.

Weitere verfassungsrechtliche Anforderungen an das Steuerrecht ergeben sich vor allem aus Art. 14 GG ³⁸, aus dem X. Abschnitt des Grundgesetzes über das Finanzwesen sowie den Verfassungsgrundsätzen des Art. 20 GG ³⁹, die nicht nur isoliert, sondern gerade auch im Steuer- und Wirtschaftsrecht durch die ihnen immanente Wertentscheidung in Verbindung mit anderen Verfassungsnormen Bedeutung erlangen ⁴⁰.

Anm.

- 38) Benda/Kreuzer a.a.O. S. 56, 57
von Bockelberg, Eigentums-
garantie a.a.O. S. 669 ff m.w.N.
Klein, F. Eigentumsgarantie
a.a.O. S. 433 ff mit umfassen-
der Darstellung des Problem-
standes
Kirchhof a.a.O. S. 20 ff, der
Art. 14 gar als "Magna Charta"
des Stpfl. bezeichnet.
Kölble a.a.O. S. 476
Vogel, Steuerrecht
a.a.O. S. 232, 233
Friauf a.a.O. S. 45 m.w.N.
- 39) Friauf a.a.O. S. 32 ff
Vogel, Steuerrecht a.a.O. S. 231,
234
- 40) BVerfGE 22, 83
zu Art. 3 GG i.V.m. Art. 20
Abs. 1 GG

2. Die soziale Marktwirtschaft als Ansatzpunkt für Umverteilungskonzeptionen

2.1. Grundsätzliche Harmonie zwischen Wirtschaftsordnung und Steuerordnung

Folgt man der Auffassung, daß die soziale Marktwirtschaft oder doch zumindest ihre wichtigsten Grundsätze in der Verfassung verankert sind, so stellt sich zunächst die Frage, ob die Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland vielleicht deshalb schon reformbedürftig ist, weil sie aufgrund der Auswahl und der gewichtsmäßigen Bedeutung der verwendeten Steuern mit eben dieser sozialen Marktwirtschaft nicht im Einklang steht.

Im Grundsätzlichen ist diese so aufgeworfene Frage sicher zu verneinen. Eine Diskrepanz zwischen Wirtschaftsordnung und Steuerordnung hat es nur in der ersten Nachkriegszeit, zur Zeit der Kontrollratsgesetze, gegeben, die die wirtschaftliche Entwicklung hemmten. So beschloß der Kontrollrat am 11. und 28. Februar 1946

fünf Steuergesetze, die rückwirkend zum 1.1.1946 in Kraft traten und erhebliche Erhöhungen nach sich zogen ⁴¹. Ansonsten hat aber gerade der wirtschaftliche Wiederaufstieg nach dem Zweiten Weltkrieg gezeigt, daß Wirtschaftsordnung und Steuerordnung grundsätzlich zueinander gepaßt haben ⁴².

Diese grundsätzliche Feststellung der Harmonie zwischen Wirtschaftsordnung und Steuerordnung und ihre unbezweifelbaren Erfolge im Hinblick auf den wirtschaftlichen Wiederaufstieg der Bundesrepublik besagt jedoch nicht, daß dies auch in der Zukunft so sein muß. Eine Wirtschaftsordnung ist nichts Starres. Manche Prinzipien und Elemente, die in der Vergangenheit Gültigkeit hatten, werden in Frage gestellt oder in gewissem Umfang anders interpretiert.

Anm.

41) Die Einkommensteuer wurde z. B. für ledige Stöpl. um 35% erhöht (Art. 3 des Gesetzes Nr. 12 zur Änderung der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewinnabführung), nachzulesen bei Kasten a.a.O.

42) Troeger a.a.O. S. 1130
Haller, Steuerreform
a.a.O. S. 94
So auch StRK a.a.O. S. 39 I/89
"Das geltende Steuerrecht
hat sich in seinen Grund-
zügen bewährt."

So sind gegenwärtig Bestrebungen erkennbar, die das Steuerrecht als adäquates Mittel zur Verbesserung der bestehenden Wirtschaftsordnung, insbesondere zur Verstärkung der sozialen Komponente der Marktwirtschaft benutzen wollen ⁴³.

Andererseits ist aber auch nicht zu verkennen, daß es Tendenzen gibt, die das Steuerrecht als Hebel sehen, um die verfassungskonforme und politisch von der Mehrheit der Bevölkerung akzeptierte Wirtschaftsordnung aus den Angeln zu heben.

Die Steuerpolitik ist aber nun einmal ein geeigneter Platz, um Gesellschaftspolitik zu betreiben, da eben heute das Steuerrecht in seiner Aufgabenstellung weit über die rein fiskalische "Mittelbeschaffung" hinausgeht. So kann auch der Versuch gestartet werden, unter dem Deckmantel wirklicher oder häufig auch

Anm.

- 43) Pilz a.a.O. S. 38, 39, der in der Weiterentwicklung der sozialen Marktwirtschaft im Sinne einer stärkeren Berücksichtigung gesellschaftspolitischer Maßnahmen und Ziele ihre "Bewährungschance als sozialverpflichtetes Wirtschaftssystem" sieht.

nur vorgegebener Notwendigkeiten "Systemüberwindung" zu praktizieren. Einkommensteuer-Spitzensatz, proportionale statt progressive Entlastung bei Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie die Erbschaftsteuer sollen hier als Beispiele für viele stehen. Auch die Diskussion um die Einführung einer Bodenwertzuwachssteuer ⁴⁴ zur Erfassung nicht realisierter Wertzuwächse des Bodens gehört in diesen Zusammenhang. All diesen Überlegungen, die im einzelnen noch zu erörtern sein werden, ist - und dies kann hier schon festgestellt werden - eines gemeinsam: die Reform wird nicht primär im sondern außerhalb des Systems gesucht.

Anm.

- 44) Beschluß des SPD-Parteitags zur Bodenreform, Hannover 1973

2.2. Die Schwächen der sozialen Marktwirtschaft

Versucht man aus dem Blickwinkel der Verfassung und hierbei insbesondere dem Art. 3 GG die Grenze zu finden zwischen steuerrechtlichen Reformmaßnahmen innerhalb der gegebenen Wirtschaftsordnung und solchen, die diese Ordnung sprengen, so setzt dies jedoch, so meine ich, zunächst einmal die Erkenntnis voraus, daß die Steuerordnung zwar - wie oben bereits erwähnt - grundsätzlich nicht im Gegensatz zur bestehenden Wirtschaftsordnung steht, sie jedoch andererseits durchaus in vielen Punkten verbesserungsbedürftig ist, weil sie eben der Wirtschaftsordnung nicht vollends genügt. Es gibt sicher eine Reihe von Steuerreformmaßnahmen, die geradezu notwendig sind, bestehende Mängel im Steuerrecht zu beseitigen und die Steuerordnung so weiter zu entwickeln, daß sie ihrer Aufgabe im Rahmen der Wirtschaftsordnung noch besser gerecht zu werden vermag.

Gerade wenn man aber die Notwendigkeit von steuerlichen Reformen - insbesondere etwa zur Verstärkung der sozialen Komponente - bejaht, ja sie

geradezu als ein verfassungsrechtliches Postulat aus Art. 3 GG zur Verwirklichung einer "gerechten Sozialordnung" ansieht, so muß auf der anderen Seite um so mehr deutlich gemacht werden, wo die verfassungsmäßige Grenze liegt, die nicht überschritten werden kann.

Soweit Verfassungstheorie und Wirklichkeit übereinstimmen, ergibt sich diese Grenzziehung von selbst. Soweit diese völlige Harmonie jedoch noch nicht erreicht ist, muß die Steuerordnung von den Mängeln befreit werden, die sie hindern, ihre Aufgabe im Rahmen der Wirtschaftsordnung besser erfüllen zu können, um damit letztlich mitzuhelfen, daß in realiter bestehende Mängel der Wirtschaftsordnung beseitigt werden können.

Dies allerdings setzt nun wieder in concreto voraus, die Stärken und Schwächen der marktwirtschaftlichen Ordnung aufzuzeigen. Nur das klare Erkennen eben auch der Schwächen dieser Ordnung bietet letztlich die Gewähr dafür, daß sie - so meine ich - als die beste aller denkbaren Möglichkeiten erhalten werden kann und von der Mehrheit der Bevölkerung akzeptiert bleibt.

Der sicher größte Vorteil unserer auf Privateigentum und freier Entscheidung sowohl über wirtschaftliche Betätigung als auch über Einkommensverwendung basierenden Wirtschaftsordnung liegt in der Verwirklichung eines Höchstmaßes an Freiheit im Bereich der Wirtschaft. Damit ist die Möglichkeit gegeben, den technischen Fortschritt durch die Gewinnchancen, die er bietet, unverzüglich zu nutzen und damit die Produktivität entsprechend zu erhöhen, was wiederum eine Steigerung des Wohlstandes nach sich zieht ⁴⁵. Die wohl entscheidende

Anm.

- 45) Thiele a.a.O. S. 897, 898
- unter Bezug auf die Stellungnahme der BReg zum Jahresbericht des Bundeskartellamtes 1967 (Drucksache V/2841) sieht die Basis der sozialen Marktwirtschaft im Wettbewerb.
"Dieser sichert Verbrauchern und Unternehmern möglichst viel wirtschaftliche Handlungsfreiheit und verspricht zugleich ein möglichst gutes ökonomisches Ergebnis."
In diesem Sinn auch Reuß a.a.O. S. 351, der auf die "wirtschaftsimmanente Initialzündung" der soz. Marktw. verweist.
"Die unternehmerische Dispositionsfreiheit ist das Stigma der Ordnung; die sozialstaatliche Verpflichtung durchdringt und umgrenzt sie."

Schwäche der Marktwirtschaft aber liegt in der starken Differenzierung der Einkommen und der ungleichen Verteilung des Vermögens, was von vielen bereits als untragbar empfunden wird.

So weist die alle drei Jahre zu erstellende Einkommensteuerstatistik für 1968 aus, daß rd. 95% der Steuerpflichtigen 3/4 aller Einkünfte beziehen; die restlichen 5% vereinigen also 25% der Einkünfte auf sich ⁴⁶. Für 1971 stellt sich die Situation in der Spitze so dar, daß auf 2,5% der Steuerpflichtigen 16,6% aller Einkünfte entfallen, wobei bedenklich stimmt, daß nur 0,8% der Steuerpflichtigen fast 10% des Gesamteinkommens zuzurechnen ist ⁴⁷.

Eine solche Verteilung läßt sich gewiß auch nicht mehr mit dem "Leistungsgedanken" rechtfertigen.

Daher muß an dieser Stelle schon deutlich gemacht werden, daß es sicher kein Postulat der Verfassung ist,

Anm.

46) WiSta 1973, 460

47) Statistisches Monatsheft
Rhld.-Pf. 1976, Heft 3, S. 64, 65

diese Verteilungsungerechtigkeit quasi als status quo zu zementieren. Vielmehr ist das Erkennen dieser Ungerechtigkeit und die offene Diskussion notwendig, um zu größerer Verteilungsgerechtigkeit zu gelangen. Ein Mittel zur Erreichung dieses Zieles ist die Steuerordnung. Ihre Benutzung darf jedoch nicht ins andere Extrem - d. h. zu einer Umverteilung im Sinne einer Gleichschaltung - führen. Viele der geplanten oder bereits verwirklichten Steuerreformmaßnahmen sind verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, ja sogar gefordert. Andere sind dagegen im höchsten Maße bedenklich, auch wenn sie auf den ersten Blick sich als adäquate Maßnahme zur Erreichung einer größeren Verteilungsgerechtigkeit darstellen, in Wahrheit aber ein Schritt auf dem Wege zu einer anderen Wirtschaftsordnung sind.

Beispiele dieser Art habe ich oben unter 1.2. und 1.3. schon erwähnt. Im nächsten Abschnitt wird hierauf im einzelnen einzugehen sein.

3. Steuerliche Maßnahmen zur Erzielung einer größeren Verteilungsgerechtigkeit

3.1. Maßnahmen im Bereich des Einkommen- steuerrechts

3.1.1. Tarifgestaltung

Mit dem Ziel mit Hilfe steuerlicher Mittel eine größere Verteilungsgerechtigkeit zu erreichen, konkurrieren häufig noch andere Ziele.

So soll das Steuerrecht möglichst auch vereinfacht und übersichtlicher gemacht werden ⁴⁸. Darüber

Anm.

48) Gerade das Problem der Steuervereinfachung ist in den letzten Jahren eine der wichtigsten Aktivitäten der Deutschen Steuergewerkschaft gewesen (Steuer-Gewerkschaft a.a.O. S. 5-7), wobei versucht wurde deutlich zu machen, daß Steuervereinfachung und Steuergerechtigkeit keine Gegensätze darstellen, sondern vielmehr im Verhältnis von Ursache und Wirkung stehen. Auch die BReg mißt der Vereinfachung des Steuerrechts einen besonders hohen Stellenwert bei (Koch a.a.O. S. 6), wobei allerdings Klein (a.a.O. S. 531) zum Ausdruck bringt, daß dies durch die Steuerreform trotz mancher Verbesserung nicht gelungen ist.

hinaus muß bei allen Überlegungen auch immer die Auswirkung auf das Finanzaufkommen einbezogen werden.

Herausragende Steuern in der Bundesrepublik von der Aufkommenseite her gesehen sind Einkommensteuer (43 - 44% Anteil am Gesamtsteueraufkommen) und die Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer), deren Anteil am Gesamtsteueraufkommen 24 - 25% beträgt. Dabei ist insbesondere die Einkommensteuer die Steuer, die primär Umverteilungszwecken dienen soll ⁴⁹. Ihr Aufkommen ist etwa doppelt so hoch wie das der Mehrwertsteuer. Dieses Verhältnis zugunsten der lei-

Anm.

- 49) So hat etwa Haller (a.a.O. S. 9 ff) die Ausgestaltung der Einkommensteuer als Kombination einer proportionalen Leistungsfähigkeitssteuer mit einer progressiven Umverteilungsteuer gefordert.

stungsfähigkeitgerechteren Einkommensteuer erscheint durchaus angemessen ⁵⁰.

Verteilungspolitisch sind im Rahmen der Einkommensteuer, was die Tarifgestaltung betrifft, grundsätzlich zwei Wege denkbar je nachdem, ob man die Mehrwertsteuer einbezieht oder nicht:

- a) Entlastung der sozial Schwächeren durch günstigere Tarifgestaltung oder höhere Freibeträge bei gleichzeitiger Anhebung der Mehrwertsteuer zur Kompensierung der ausfallenden Steuer.
- b) Kompensation des Steuerausfalls durch stärkere Belastung der einkommensstärkeren Steuerpflichtigen.

Geht man den ersten Weg, so wird die verteilungspolitisch erwünschte Wirkung bei der Einkommensteuer durch die Verschiebung in Richtung Mehrwertsteuer praktisch wieder aufgehoben. Dies ist in der Struktur

Anm.

50) Haller, Steuerreform
a.a.O. S. 101

unseres derzeitigen Mehrwertsteuersystems begründet.

Würde nämlich die Mehrwertsteuer alle Güter erfassen und mit einem einheitlichen Satz besteuern, so ergäbe sich hieraus eine proportional gleichmäßige Grundbelastung aller Einkommen in indirekter Form, zu der dann noch die - je nach Progression differenzierte - direkte Belastung durch die Einkommensteuer käme.

Die Mehrwertsteuer enthält jedoch soziale Komponenten, und zwar Ermäßigungen für Güter des dringlichen Bedarfs und Steuerbefreiungen⁵¹. Zudem sind einheitlich in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft die in die Nettoinvestitionen eingehenden Güter durch Sofortabzug steuerfrei gestellt. Dieser Effekt wurde allerdings durch die konjunkturpolitische Investitionssteuer teilweise wieder aufgehoben.

Anm.

51) § 4 UStG und § 12 Abs. 2 UStG

Durch diese Freistellungen und Ermäßigungen entgehen die für Investitionen verwendeten - also gesparten - Einkommen der indirekten Besteuerung. Dies führt zu dem Ergebnis, daß, je höher das Einkommen und damit auch je höher die Sparquote ist, um so mehr indirekt unbelastet bleibt. Jede Verschiebung in Richtung Mehrwertsteuer kompensiert also einen Teil der Progressivwirkung der Einkommensteuer.

Die Entlastung der sozial Schwächeren im Bereich der Einkommensteuer führt bei gleichzeitiger Erhöhung der Mehrwertsteuer damit letztlich zu keiner größeren Verteilungsgerechtigkeit.

Andererseits sind aber auch der aufkommensneutralen Umstrukturierung der Einkommensteuer zu Lasten der sozial Stärkeren bereits finanzpolitisch enge Grenzen gesetzt, auch wenn nicht übersehen werden kann, daß eine solche Umstrukturierung immer wieder gefordert wird.

Finanzpolitisch ist zu bedenken, daß eine Erhöhung des Grundfreibetrages bei der Einkommensteuer um lediglich 100,-- DM bereits Mindereinnahmen in der Größenordnung von fünfhundert Millionen DM nach sich zieht. Die Senkung des proportionalen Eingangsteuersatzes um 1% führt zu einem Steuerausfall von etwa 1 Milliarde DM ⁵².

Dem gegenüber steht bei der Erhöhung des Spitzensteuersatzes - von Körperschaftsteuer abgesehen - lediglich eine Mehreinnahme von fünfzig Millionen DM. Der Steuerausfall könnte also nur durch verstärkte Belastung in einem dem Grunde nach noch verhältnismäßig niedrigen Einkommensbereich (mittlere Arbeiter und Angestellte, kleinere Unternehmer, Doppelverdiener) kompensiert werden.

Es muß schon bedenklich stimmen, wenn trotz dieser eindeutigen und finanzpolitisch eigentlich

Anm.

52) Haller, Steuerreform
a.a.O. S. 103

schon nicht zu lösenden Problematik, besonders im politischen Bereich, immer wieder eine andere Tarifgestaltung, gerade was den Spitzensteuersatz betrifft, gefordert wird. So weist Krohne⁵³ sicher zu Recht darauf hin, daß bei der Miquelschen Steuerreform um die Jahrhundertwende die "Wogen hochgingen, weil der Progressionssatz der Einkommensteuer auf 15% erhöht werden sollte". Heute wird von starken politischen Kräften bereits eine Anhebung auf 60% gefordert⁵⁴, obwohl noch weitere Belastungen aus anderen Steuerquellen hinzukommen.

Es gibt zwar andere Länder mit höherem Spitzensatz - z. B. Frankreich, Großbritannien -, hier kommen aber in der Regel begünstigende Regelungen hinzu. Auch entspricht der Spitzensatz der Körperschaftsteuer nicht dem der Einkommensteuer.

Anm.

53) Krohne a.a.O. S. 72

54) Beschluß des SPD-Parteitags 1971
oben Fußnote 22

Ganz entscheidend für die Gesamtbelastung der Gewinne ist aber die vermögensteuerliche Belastung und die ist in diesen Ländern nicht oder nur partiell vorhanden (Grundvermögen bzw. nur natürliche Personen).

Eine Vermögensteuer von 1% führt bei einer Rendite von 5% zu einer 20%igen Belastung der Vermögenserträge. Addiert man hierzu den Einkommensteuerspitzensatz von derzeit 56%, so ergibt sich bereits ein ganz anderes Bild über die tatsächliche Spitzenbelastung, die ernsthaft die Frage aufwirft, ob nicht die Grenze dessen, was die Wirtschaft vertragen kann, um international konkurrenzfähig zu bleiben und Wachstum zu erreichen, bereits erreicht ist.

3.1.2. Familienlastenausgleich

Von größter verteilungspolitischer Bedeutung ist die inzwischen durchgeführte Veränderung des Familienlastenausgleichs, die einen Aufkommensverlust von ca. 4 Milliarden DM verursacht hat. Der Übergang vom dualistischen System (teils steuerliche Berücksichtigung - teils Kindergeldzahlung) zu einem einheitlichen Kindergeld ist jedoch gerade auch in verfassungsrechtlicher Hinsicht umstritten. Gleiches gilt hinsichtlich des Problems der Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen, ob also ein Abzug dieser Beträge je nach Progression differenziert von der Bemessungsgrundlage zugelassen werden soll oder nur mit einheitlichem Steuersatz von der Steuerschuld.

Zu dieser kontroversen Frage hinsichtlich der Entlastungswirkungen, die Kinderfreibeträge, Vorsorgeaufwendungen, Ausbildungskosten e.t.c. haben

sollen, vertrat die Steuerreformkommission ⁵⁵ eine an der Leistungsfähigkeit orientierte Handhabung, d. h. ein Abzug von der Steuerschuld mit dem niedrigsten Steuersatz wurde abgelehnt ⁵⁶.

Anm.

55) StRK a.a.O. S. 64 ff
II/12 f und S. 161 ff
II/422 ff

56) So auch der Bund der Steuerzahler a.a.O. S. 64 ff und 151 ff; a.A. dagegen der DGB (a.a.O. S. 6 ff).

3.2. Sonstige steuerliche Maßnahmen

3.2.1. Versteuerung von Grundstücksgewinnen

Das Einkommensteuerrecht kennt die Versteuerung von Grundstücksgewinnen, soweit sie außerhalb eines Betriebsvermögens anfallen, nur im Rahmen der Spekulation ⁵⁷.

Die derzeitige Diskussion ⁵⁸ um eine weitergehende steuerliche Erfassung der Grundstücksgewinne - innerhalb oder auch außerhalb des Einkommensteuerrechts - spielt sich auf drei Stufen ab.

Anm.

57) § 22 Nr. 2 i.V.m.
§ 23 EStG (so auch
EStG a.F.)

58) hierzu Engelken a.a.O.
sowie Friauf, Steuerge-
setzgebung a.a.O. S. 653-
655 jeweils m.w.N.
Eine Übersicht über die
Pläne zur Bodenpolitik der
BReg und der politischen
Parteien findet sich auch
bei Pilz a.a.O. S. 116-
123.

Bei der ersten Stufe geht es um die Erfassung von Gewinnen, die durch die Veräußerung von Gegenständen realisiert werden. In diesem Bereich besteht Einigkeit, daß eine Erweiterung der derzeit bestehenden Steuerpflicht erforderlich ist und dem Prinzip der Leistungsfähigkeit entspricht.

Kontrovers diskutiert wird dagegen die Frage, ob auch nicht realisierte Gewinne der Besteuerung unterworfen werden können. Hierfür wird insbesondere seitens der Sozialdemokratischen Partei vorgebracht, daß nicht auf eigener Leistung beruhende sich in der Marktwirtschaft ergebende Gewinne bzw. zusätzliche Erwerbschancen von der Allgemeinheit zu beanspruchen seien. Dies sei der Grund, die Zusatzerträge im Wert gestiegener Vermögen ganz oder teilweise durch eine Bodenzuwachsteuer ⁵⁹ abzuschöpfen und damit umzuverteilen.

Anm.

59) Beschlossen auf dem Parteitag in Hannover 1973

Dem wird durch die CDU entgegengehalten, dies laufe auf eine volle oder teilweise Sozialisierung erhöhter Erwerbschancen hinaus, was im Rahmen der marktwirtschaftlichen Ordnung nicht mehr vertretbar sei. Im übrigen stehe dem das Prinzip der Leistungsfähigkeit entgegen. Eine Erhöhung der Leistungsfähigkeit könne bei nicht realisierten Gewinnen wohl nur in erhöhten Erträgen oder in einem erhöhten Sicherheitswert gesehen werden. Dies würde aber bereits durch die Einkommensteuer bzw. Vermögensteuer erfaßt.

Die CDU lehnt die Besteuerung nicht realisierter Gewinne in Form einer Bodenwertzuwachssteuer daher strikt ab ⁶⁰.

Im Grenzbereich liegen die sogenannten Umwandlungsfälle, die insbesondere im Bereich des Baulandes von Bedeutung sind. Hier ergibt sich das Problem, ob die Umwandlung durch Planungsentscheidung und die damit ver-

Anm.

- 60) Entwurf der Kommission
"Bodenrecht"
In: Union in Deutschland,
Nr. 22, Bonn, 30.5.1973

bundene oft erhebliche Wertsteigerung eine Realisierung darstellt.

Die Bundesregierung und die sie tragenden Fraktionen von SPD und FDP halten in diesem Bereich eine Versteuerung der so entstandenen Gewinne - außer aus dem verteilungspolitischen Aspekt - auch deshalb für notwendig, weil es hierdurch zu einer bodenpolitisch erwünschten Erhöhung des Bodenangebotes kommen soll.

Der am 11.3.1976 im Bundestag eingebrachte und dort mit Mehrheit verabschiedete Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Änderung des Bundesbaugesetzes ⁶¹ enthält demzufolge auch in den §§ 135a und 135b eine entsprechende Ausgleichsregelung.

Die CDU/CSU-Bundestagsfraktion hat gegen diese Überlegungen vorgebracht, daß man im Bereich der Bodenwertbesteuerung an das Erfinden neuer Werkzeuge, neuer

Anm.

61) BT-Drucks.
7/2496

Methoden erst herangehen solle, wenn feststehe, daß vorhandene - systemgerechte - mit einiger Modifikation nicht ausreichen.

Das steuerliche System lasse aber gegenwärtig durchaus noch Wege offen, die die neuen Methoden überflüssig erscheinen lassen.

Die Vorschläge der Unionsfraktion⁶² gehen von einer echten Aktualisierung der Einheitswerte an die Verkehrswerte heran und einer damit verbundenen realistischen Grund- und Vermögensbesteuerung aus.

Auch wird vorgeschlagen, je nach dem Stand der Erschließung im Planungsverfahren mit differenzierten Meßzahlen zu arbeiten, um damit den Wertsteigerungen

Anm.

- 62) Änderungsantrag der CDU/CSU-Fraktion betr. Novelle zum Bundesbaugesetz (BT-Drucksache 7/2496) vgl. Kommunalpolitische Blätter 1975, 1031 f I.d.S. auch der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum o. g. Gesetzentwurf der Bundesregierung BT-Drucks. 7/2496 Anl. 2 S. 74, 75

permanent Rechnung tragen zu können. Die in den §§ 135a und 135b des Regierungsentwurfes vorgesehene Ausgleichsregelung hat in der parlamentarischen Beratung die erforderliche Zustimmung des Bundesrates nicht gefunden und somit keine Gesetzeskraft erlangt.

Das ohne diese Regelung novellierte Bundesbaugesetz ⁶³ wurde am 18.8.1976 bekanntgemacht und ist am 1.1.1977 in Kraft getreten.

Anm.

63) BGBl. 1976 I S. 2256 ff

3.2.2. Körperschaftsteuerreform

Die am 1.1.1977 in Kraft getretene Reform ⁶⁴ soll eine gerechtere Behandlung im Vergleich zu den der Einkommensteuer unterliegenden Gewinnen nach sich ziehen. Das frühere Verfahren war verteilungsunfreundlich und begünstigte die Großaktionäre. Der nicht ausgeschüttete Gewinn, der primär die Großaktionäre interessiert, war mit einem Steuersatz unter dem Einkommensteuerspitzensatz belastet.

Der ausgeschüttete Gewinn, der gerade den Kleinaktionären zugute kommt, unterlag dagegen einer doppelten Belastung durch Körperschaftsteuer und Einkommensteuer.

Anm.

64) Körperschaftsteuerreformgesetz vom 31.8.1976 (BGBl. I S. 2597)

Kernstück des Körperschaftsteuerreformgesetzes ist die Einführung eines sogenannten "Anrechnungsverfahrens" mit einem gespaltenen Steuersatz ⁶⁵:

- a) 56% für nicht ausgeschüttete Gewinne entsprechend dem Einkommensteuerspitzensatz
- b) 36% für den ausgeschütteten Gewinnanteil.

Diese 36% werden dann bei der Einkommensbesteuerung der Aktionäre angerechnet, so daß sich je nach deren einkommensteuerlicher Progressionslage eine Nachzahlung oder eine Erstattung ergibt. Hieraus resultiert der verteilungspolitisch erwünschte Effekt, daß der Körperschaftsteuergewinn um so niedriger belastet ist als ausgeschüttet wird, und zwar insbesondere auf Kleinaktionäre ausgeschüttet wird.

Anm.

- 65) §§ 23 Abs. 1 u. 27 KStG 1977
Das Verfahren geht auf einen Vorschlag der Steuerreformkommission (StRK a.a.O. S. 320 ff IV 111f und S. 344 ff IV/178 ff) zurück.

Nach früherem Recht war es so, daß der, der Rendite wollte, keine Aktien sondern lieber festverzinsliche Wertpapiere kaufte. Genau das soll die Körperschaftsteuerreform verbessern. Der Rentner soll die Rendite voll erhalten, der Großverdiener nur 44%. Dies ist ein Weg zu einer gerechteren Verteilung des Produktivvermögens, indem der Erwerb einer Aktie durch höhere Rendite für größere Bevölkerungskreise interessanter wird.

Es war lange das Los der Körperschaftsteuerreform, mit Junktims versehen zu werden. Zunächst wurde eine Abhängigkeit zur Vermögensteuer hergestellt, und zwar im Grunde genommen richtig, da die Vermögensteuererhöhungen im Zusammenhang stehen sollten mit den Entlastungen durch den Wegfall der Doppelbelastungen.

Dann bestand ein Junktim zur Vermögensbildung, das insbesondere auf Druck der Gewerkschaften ⁶⁶ zustande kam.

Anm.

66) DGB a.a.O. S. 15
so auch Troeger a.a.O.
S. 1134

Der DGB sah und sieht in dem Körperschaftsteueranrechnungsverfahren die Gefahr eines Steuerausfalls, der im Grunde nur denen zugute kommt, die bereits Aktien besitzen.

Da 90% der Aktien aber auf nur knapp 2% aller Haushalte konzentriert sind ⁶⁷, erschien den Gewerkschaften der durch das Anrechnungsverfahren herbeigeführte Steuerausfall nur dann vertretbar, wenn sich die Vermögensbildungspläne in ihrem Sinne konkretisiert hätten.

Anm.

67) Wehner a.a.O. S. 140

3.2.3. Änderungen im Bereich der Vermögensteuer

Die Abzugsfähigkeit der Vermögensteuer als Sonderausgabe bei der Einkommensteuer ist durch die Steuerreform 1975 ab 1.1.1975 beseitigt worden. Es wurde jedoch eine Übergangsregelung geschaffen, wonach die für Kalenderjahre vor dem 1.1.1975 festgesetzte Vermögensteuer noch uneingeschränkt im Jahr ihrer tatsächlichen Zahlung als Sonderausgabe abgezogen werden kann ⁶⁸. Dies hat insbesondere Bedeutung für Vermögensteuernachforderungen aufgrund von Betriebsprüfungen. Der Vermögensteuersatz selbst ist ab dem 1.1.1975 für nicht natürliche Personen von 0,7% auf 1% angehoben worden und für natürliche Personen bei 0,7% verblieben ⁶⁹.

Anm.

68) § 52 Abs. 15 EStG

69) § 10 Abs. 1 Nr. 1 und 2 VStG

Der DGB ⁷⁰ wollte die Abzugsfähigkeit der Vermögensteuer bei der Einkommensteuer beseitigt wissen, damit die Nettobelastung der Vermögensteuer bei gleicher Vermögens- aber ungleicher Einkommenslage durch die Steuerprogression nicht auseinanderklafft. Gleichzeitig sollte jedoch der bisherige Steuersatz beibehalten werden, was zu erheblichen Mehreinnahmen geführt hätte.

Die Steuerreformkommission ⁷¹ regte an, für den Fall des Wegfalls der Abzugsfähigkeit bei der Einkommensteuer den Vermögensteuertarif auf 0,5% zu senken. Zusätzlich wurde vorgeschlagen, die Doppelbelastung bei den vermögensabhängigen Steuern zu mildern ⁷².

Anm.

70) DGB a.a.O. S. 17

71) StRK a.a.O. S. 644
VII/109; S. 650 VII/131

72) StRK a.a.O. S. 641
VII/95

Der Bund der Steuerzahler ⁷³
hielt sogar einen völligen
Verzicht auf die Vermögensteuer
für die beste Lösung.

Die Steuerreformkommission hat
sich dem gegenüber jedoch mit
Mehrheit für die Beibehaltung
der Vermögensteuer ausge-
sprochen, wobei dies im wesent-
lichen damit begründet wird,
daß das Vorhandensein von Ver-
mögen gleichgültig, ob es Er-
träge abwirft oder nicht, eine
besondere steuerliche Leistungs-
fähigkeit darstelle ⁷⁴.

Von Bockelberg ⁷⁵ weist dem
gegenüber durchaus zu Recht
darauf hin, daß die derzeitige
Vermögensteuer der Entstehungs-
geschichte nach als "ergänzende
Einkommensteuer" konzipiert ist.
Sie wurde 1893 praktisch als
eine Art Notlösung geboren, da

Anm.

73) Bund der Steuerzahler
a.a.O. S. 118

74) StRK a.a.O. S. 630
VII/54 ff

75) von Bockelberg, Ver-
mögensteuer a.a.O.
S. 1524

sich weder für eine Zusatzeinkommensteuer noch für eine Erbschaftsteuer ausreichende parlamentarische Mehrheiten fanden.

Außer diesen verteilungspolitisch besonders wichtigen Fragen - Berücksichtigung der Vermögensteuer überhaupt, Höhe des Steuersatzes und Abzugsfähigkeit bei der Einkommensteuer - geht die Diskussion über Änderungen im Bereich der Vermögensteuer in erster Linie um die Erhöhung der Grundfreibeträge sowie um eine stärkere Heranziehung des Grundvermögens durch wirklichkeitsnähere Einheitswerte ⁷⁶.

Anm.

- 76) Ein Überblick über die Neufassung des Vermögenssteuergesetzes findet sich in BB 1974, 398 sowie bei Müller, L. VStG a.a.O. S. 559 ff.

3.2.4. Sparförderung und Vermögensbildung

Die Verbesserung der Sparförderung durch Prämien ist ein marktwirtschaftskonformer Weg eine gerechtere Vermögensverteilung zu erreichen. Er sollte durch Erhöhung der geförderten Sparbeträge und höheren Ansatz der Prämien bei Beibehaltung der Einkommensgrenzen ausgebaut werden, wenn auch gegenwärtig aus finanzpolitischen Gründen eine gegenläufige Tendenz sichtbar wird ⁷⁷.

Im Bereich der Vermögensbildung stehen sich unterschiedliche Grundauffassungen

Anm.

- 77) So ist etwa in § 2 Abs. 1 SparPG der Prämiensatz von 20% auf 14% herabgesetzt worden. Der Prämiensatz in § 3 Abs. 1 Satz 1 WoPG wurde von 23% auf 18% gesenkt. (vgl. Art. 36 Nr. 1 bzw. 37 Nr. 1 HStruktG)

gegenüber, wobei allerdings auch innerhalb der einzelnen Verbände diese Frage heftig umstritten ist.

Einerseits geht es um eine kollektive Vermögensbildung, als ein Instrument zur zusätzlichen "Demokratisierung der Wirtschaft" ⁷⁸. Sie soll keinen zusätzlichen Konsumverzicht bei den Arbeitnehmern als Basis haben, sondern eben als Gewinnbeteiligung existieren, d. h. in der Form vonstatten gehen, daß das Resteinkommen nicht mehr vollständig so aufgeteilt wird wie heute - nämlich 100% zugunsten der Anteilseigner - sondern teilweise eben auch den Arbeitnehmerfonds zufließt.

Andererseits geht es um individuelle Vermögensbildung,

Anm.

78) Hierzu i.E. Meessen a.a.O. S. 812 ff m.w.N., der die Grundstrukturen der einzelnen Modelle auf ihre Vereinbarkeit mit der Eigentumsgarantie prüft.

d. h. um die Schaffung von
Vermögen in der Hand des
Einzelnen, über das dieser
- wie es auch im Begriff
liegt - frei verfügen kann.

In der Vermögensbildung zeigt
sich gerade auch, daß mit
den gleichen Begriffen oft
ganz unterschiedliche
Dinge bezeichnet werden ⁷⁹.

Anm.

79) Einen Überblick über
die Pläne der BReg,
der politischen Par-
teien, Arbeitgeber und
Gewerkschaften zur Ver-
mögensbildung gibt
Pilz a.a.O. S. 101-115.

3.2.5. Erbschaftsteuer

Veränderungen im Bereich der Erbschaftsteuer ⁸⁰ werden häufig als der geeignetste Ansatzpunkt zur Vermögensumverteilung angesehen.

Das Problem liegt hier aber wirtschaftlich schon darin, daß das Vermögenseigentum nicht allein in Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht. Vielmehr besteht es in Wirklichkeit weitgehend aus realen Vermögensganzheiten oder Beteiligungen an Personalunternehmen. Während Anteile an Kapitalgesellschaften zur Bezahlung der Erbschaftsteuer verkauft werden könnten, wäre dies bei den realen Vermögensmassen ökonomisch geradezu unsinnig. Die auftretenden Be-

Anm.

- 80) Ein Überblick über die Neufassung der Erbschaft- und Schenkungsteuer findet sich im BB 1974, 445 und bei Müller, L. a.a.O. S. 365 ff.

lastungen brächten erhebliche Liquidationsschwierigkeiten mit sich und wären letztlich nur durch Verschuldung oder Aufnahme von finanzkräftigen Teilhabern mit allen Komplikationen zu lösen.

Trotzdem ist die Erbschaftsteuer immer in der Diskussion. Eine drastische Erhöhung wird häufig im politischen Bereich befürwortet ⁸¹.

Der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen hat schon 1967 gefordert, nur noch zwei Steuerklassen zu bilden, die eine für Ehegatten und Abkömmlinge

Anm.

- 81) Zur Diskussion Frank a.a.O. S. 112 ff.
Nach den Beschlüssen des SPD-Parteitags vom November 1971 soll der Spitzensteuersatz in Steuerklasse I (Ehegatten, Kinder) 40%, in Steuerklasse II (übrige näheren Verwandten) 60% und in Steuerklasse III (alle sonstigen Erwerber) 75% betragen.
Kruse, Steuerreform a.a.O. S. 152

mit den Tarifen der bisherigen Steuerklasse III und die andere für alle übrigen Bewerber mit den Sätzen der bisherigen Steuerklasse V ⁸².

Eine solche Regelung würde eine Verdreifachung der bisherigen Belastung nach sich ziehen und wäre damit verteilungspolitisch von größter Bedeutung.

Die Grundtendenz geht also trotz aller wirtschaftspolitischen aber auch verfassungsmäßigen Bedenken ⁸³ in Richtung angelsächsischer und schwedischer Besteuerungspraxis, wo hohe Erbschaftsteuern mit dem offen einge-

Anm.

82) WiB-Gutachten
a.a.O. S. 72 ff.

83) Verfassungsmäßige Bedenken ergeben sich insbesondere aus Art. 14 GG (vgl. Rübner a.a.O. S. 885)

standenen Zweck erhoben werden, Vermögen zu zerschlagen, um die Startgleichheit aller immer wieder neu zu sichern ⁸⁴.

Anm.

84) Zur Erbschaftsteuer in
Großbritannien und ihre
Entwicklung
Frank a.a.O. S. 55 f.

4. Der Gleichheitssatz und seine Bedeutung im Steuerrecht

4.1. Art. 3 Absatz 1 GG - Stellung und Bedeutung im Recht

Das Grundrecht der Gleichheit nimmt im Verhältnis zu allen übrigen Grundrechten eine besondere Stellung ein⁸⁵, da "das Prinzip der Gleichheit nicht nur ein demokratisches Grundrecht darstellt, das in der Verfassung einer besonderen Positivierung bedarf, sondern es sich darüber hinaus um ein Menschenrecht handelt, das geradezu als der Verfassung vorgegeben bezeichnet werden kann"⁸⁶.

Die Formulierung des Gleichheitssatzes im Grundgesetz ist von besonderer Einfachheit. Gerade diese

Anm.

85) Schmidt-Bleibtreu-Klein
Anm. 1 zu Art. 3 GG

86) so Schramm a.a.O. § 25
S. 63, 64 (Bd. II)

Einfachheit ist es jedoch, die große Probleme hinsichtlich der Auslegung dieses Grundsatzes in sich birgt und damit auch die Gefahr einer Relativierung. Es ist damit eine besonders verantwortungsvolle Aufgabe von Verfassungsrechtsprechung und Rechtslehre, den verfassungsrechtlichen Gehalt des Art. 3 GG so zu präzisieren, daß einerseits seine Bedeutung im Rahmen unserer Wertordnung klargestellt, andererseits aber auch seine Grenzen deutlich aufgezeigt werden.

Es ist heute anerkannt, daß der Gleichheitssatz nicht nur Verwaltung und Rechtsprechung objektive Grenzen setzt, sondern auch - wie aus Art. 1 Abs. 3 GG folgt - die Gesetzgebung bindet ⁸⁷. Der Gesetzgeber ist demgemäß aufgefordert, gleiches Recht für alle zu schaffen, d. h. konkret Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln ⁸⁸.

Anm.

87) von Mangoldt-Klein a.a.O.
Art. 3 Anm. III, 1.
Schramm a.a.O. § 25 C
S. 70 (Bd. II)
Benda-Kreuzer a.a.O. S. 55
Leibholz-Rinck Anm. 9 zu Art. 3

88) Leibholz-Rinck a.a.O.
Anm. 2 zu Art. 3
Hesse a.a.O. § 12 II 3
Maunz a.a.O. § 16 I 1

Hier jedoch zeigt sich die besondere Schwierigkeit. Denn wie schwer ist es, zunächst das Vergleichspaar auszuwählen, dann festzustellen, ob Gleichheit oder Ungleichheit vorliegt und letztlich die Kriterien zu ermitteln, bei deren Vorliegen auch Gleiches ungleich und Ungleiches gleich behandelt werden kann, ohne daß hierdurch eine Verletzung des Art. 3 GG gegeben ist.

Eine völlige Gleichheit ist kaum denkbar, denn sie setzt im Grunde eine Identität der Sachverhalte voraus, bei deren Vorliegen der Gleichheitssatz andererseits praktisch ohne Bedeutung wäre.

In Rechtsprechung und Rechtslehre ist für die Entscheidung der Frage, wie dem Gleichheitssatz Rechnung getragen werden kann, das Kriterium der "Sachgerechtigkeit" entwickelt worden⁸⁹. Folgt man dem, so ist der Grundsatz der allgemeinen Gleichheit ein Verbot an alle Staatsorgane und

Anm.

- 89) Maunz-Dürig-Herzog
a.a.O. Art. 3 Abs. 1 Anm. 310
Maunz a.a.O. § 16 I 1
Hesse a.a.O. § 12 II 3

damit gerade auch den Gesetzgeber willkürlich zu handeln oder sachfremden, d. h. nicht in den Tatbeständen begründeten Unterscheidungen Raum zu geben und damit den Boden der Gerechtigkeit zu verlassen ⁹⁰.

Die Feststellung, ob Sachverhalte sich so ähnlich sind, um sie als gleich anerkennen zu können und die Bestimmung der Gesichtspunkte, die eine Differenzierung der Sachverhalte rechtfertigen, ist primär eine Aufgabe des Gesetzgebers.

Willkürlich und damit verfassungswidrig handelt der Gesetzgeber dann, wenn sachliche Gründe für die vorgenommene Differenzierung nicht mehr zu erkennen sind.

Geht man weiter davon aus, daß die Herstellung und Verwirklichung materieller Gerechtigkeit das Gegenteil von Willkür bedeutet, so ist der Gesetzgeber durch Art. 3 GG geradezu auch aufgefordert, materielle Gerechtigkeit zu verwirklichen ⁹¹.

Anm.

90) In diesem Sinne auch Schramm a.a.O. § 25 A, S. 64, 65 m.w.N. (Bd. II).

91) Maunz a.a.O. § 16 I 2 unter Hinweis auf die entspr. Formulierung des Schweizerischen Bundesgerichts.

Das Verbot der Willkür muß die Forderung nach Gleichheit und Verwirklichung von Gerechtigkeit beinhalten.

Die Beantwortung der Frage nach einer sachgerechten Differenzierung hat sich damit insbesondere auch an der Intensität des Verstoßes gegen den Gerechtigkeitsgedanken zu orientieren ⁹².

Bei der Beurteilung des Gleichheitssatzes muß jedoch die grundsätzliche Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers berücksichtigt werden ⁹³.

Bildet einerseits das Willkürverbot die unübersteigbare verfassungsrechtliche Grenze der Gesetzgebung ⁹⁴, so kann die Rechtsprechung andererseits nicht prüfen, ob der Gesetzgeber die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung gefunden hat ⁹⁵.

Anm.

92) BVerfGE 4, 31

93) Leibholz-Rinck a.a.O.
Anm. 10 zu Art. 3

94) BVerfGE 9, 334, 337

95) BVerfGE 28, 227, 242

Die Gesetzgebungsorgane können also nicht darin beschränkt werden, ihre politischen und sozialen Anschauungen in den Gesetzen so zum Ausdruck zu bringen, daß die Gesellschaftsordnung nach diesen Vorstellungen gestaltet werden kann ⁹⁶.

Das Wesen des Gleichheitssatzes liegt also darin, daß der Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit aufgefordert ist, ein Höchstmaß an Gleicherechtigkeit anzustreben, andererseits jedoch willkürliche Differenzierungen zu unterlassen.

Der Gleichheitssatz verlangt nicht, daß bei der gesetzgeberischen Regelung eines bestimmten Lebensgebietes alle tatsächlichen Verschiedenheiten vernachlässigt noch alle vorgegebenen Ungleichheiten berücksichtigt werden.

Anm.

- 96) Spanner a.a.O. S. 381 m.w.N.
"Bei Beurteilung der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit kann das BVerfG nur prüfen, ob der Gesetzgeber gewisse äußerste Grenzen überschritten hat, ob also für die von ihm angebotene Differenzierung sachlich einleuchtende Gründe nicht mehr erkennbar sind."

Entscheidend ist vielmehr, ob für eine am Gerechtigkeitsdenken orientierten Betrachtungsweise die tatsächlichen Ungleichheiten in dem jeweils in Betracht kommenden Zusammenhang so bedeutsam sind, daß sie beachtet werden müssen ⁹⁷.

Nach dieser in ständiger Rechtsprechung durch das Bundesverfassungsgericht gegebenen Deutung des Gleichheitssatzes liegt eine willkürliche Regelung nur in der objektiven, d. h. in der tatsächlichen und eindeutigen Unangemessenheit einer Maßnahme im Verhältnis zu der tatsächlichen Situation, deren sie Herr werden soll ⁹⁸.

Darüber hinaus hat die Rechtsprechung herausgestellt, daß die Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG immer auf dem Vergleich von Lebensverhältnissen beruht, die nie in allen sondern stets nur in einzelnen Elementen gleich sind. Welchen Elementen nun für die Entscheidung, ob Gleich- oder Ungleichheit der Sachverhalte vorliegt, der Vorrang zu geben ist, liegt grundsätzlich im Rahmen der gesetzgebe-

Anm.

97) BVerfGE 1, 276; 2, 119;
9, 136, 146

98) BVerfGE 2, 281; 4, 155

rischen Gestaltungsfreiheit. Von diesem Ausgangspunkt her hat jedoch das Bundesverfassungsgericht immer wieder die in einer Gesamtregelung eingebetteten Einzelnormen auf ihre Systemgerechtigkeit⁹⁹ geprüft, indem es zunächst den objektiven Sinn und Zweck der Gesamtregelung ermittelt und dann untersucht hat, ob die jeweils infrage stehende Einzelregelung insoweit sich in die vom Gesetz selbst statuierte Sachgesetzlichkeit einpaßte oder ob sie sie in willkürlicher Weise durchbrach.

Zusammenfassend ist festzuhalten:

- a) Die Feststellung, ob es sich um gleiche oder ungleiche Sachverhalte handelt, ist durch eine am

Anm.

- 99) Strickrodt a.a.O. S. 39
Leibholz-Rinck a.a.O.
Anm. 11 zu Art. 3
Vogel, Verfassungsgericht
a.a.O. S. 61-63 m.w.N.
Tipke a.a.O. S. 6 Fußn. 49 m.w.N.
BVerfGE 6, 55, 67, 69, 77;
13, 331, 340; 18, 366, 372 ff

Gerechtigkeitsdenken orientierte Betrachtungsweise zu treffen, die entscheidet, ob einzelne Elemente so bedeutsam sind, daß sie beim Vergleich zu berücksichtigen sind oder nicht.

- b) Dem Gesetzgeber obliegt im Rahmen seines Ermessens eine gewisse Gestaltungsfreiheit, welchen Elementen er bei der Beurteilung dieser Frage den Vorrang geben will. Soweit Einzelnormen im Zusammenhang mit einer Gesamtregelung stehen, ist diese Gestaltungsfreiheit jedoch insoweit eingeschränkt, als von einer Gleichbehandlung der Sachverhalte nur dann gesprochen werden kann, wenn die Einzelregelung sich in die gesamtgesetzliche Sachgesetzmäßigkeit einordnet, d. h. systemgerecht ist.
- c) Ergibt sich aufgrund des Vergleichs, daß eine Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte oder eine Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte gegeben ist, so ist Art. 3 Abs. 1 GG nur verletzt, wenn diese Regelung willkürlich ist. Auch bei dieser Frage ist eine Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers anzuerkennen, die

aber um so mehr eingeengt ist, als die Regelung sich benachteiligend auswirkt. Die Differenzierung kann dann nicht mehr sachgerecht sein, wenn ihre Intensität nach Lage des Einzelfalles als Verstoß gegen den Gerechtigkeitsgedanken anzusehen ist.

Dem Gleichheitssatz haftet in der modernen Demokratie die Tendenz an, sich fortlaufend zu konkretisieren. Dieser Prozeß greift in der gegenwärtigen Entwicklung zunehmend auf soziale und wirtschaftliche Bereiche über, wie etwa der Ruf nach Steuergerechtigkeit und Lastengleichheit zeigt¹⁰⁰.

Diese Tendenz zu verstärken ist eine wichtige Aufgabe von Rechtslehre und Rechtsprechung, und zwar nicht nur zur Verwirklichung größerer Gerechtigkeit sondern auch um aufzuzeigen, ob nicht unter dem Deckmantel von Gerechtigkeit und Gleichheit in Wirklichkeit sich Ungerechtigkeit und Ungleichheit verbirgt.

Anm.

100) BVerfGE 6, 55, 70;
26, 302, 310

4.2. Die steuerrechtliche Relevanz des
Art. 3 Absatz 1 GG

Der Gleichheitssatz ist schon in quantitativer Hinsicht gerade im Steuerrecht von besonderer Bedeutung. Es ist insoweit das in Steuersachen am häufigsten angeführte Grundrecht, was auch zu dem Ergebnis geführt hat, daß in den vergangenen zwanzig Jahren eine ganze Reihe von Steuernormen wegen Verstoßes gegen Art. 3 GG für verfassungswidrig erklärt wurden ¹⁰¹.

Bezüglich der zahlreichen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zum Gleichheitssatz kann auch auf die Kommentierung von Hübschmann-Hepp-Spitaler ¹⁰² hingewiesen werden. Im übrigen findet sich dort eine in- struktive Zusammenfassung, wann Maßnahmen, die durch eine steuerliche Norm gedeckt sind, nach der Rechtsprechung regelmäßig keine Verletzung

Anm.

101) Aufzählung bei Benda/Kreuzer
a.a.O. S. 55 Fußn. 75 und 76

102) Hübschmann-Hepp-Spitaler
a.a.O. zu § 1 AO Anm. 31
und 34.

des Art. 3 GG darstellen ¹⁰³. Diese Frage der Verletzung des Gleichheitssatzes durch steuerrechtliche Normen ist aber nicht nur quantitativ, sondern gerade auch in qualitativer Hinsicht von besonderer Problematik ¹⁰⁴.

Anm.

103) Hübschmann-Hepp-Spitaler
a.a.O. zu § 1 AO Anm. 46

z.B.

- "a) Festsetzung von Freigrenzen und Freibeträgen für die Besteuerung aus sozialen Erwägungen,
- b) progressive Tarifgestaltung um die steuerliche Leistungsfähigkeit voll auszuschöpfen,
- c) die Abstufung von Steuertarifen nach dem Familienstand des Stpfl.
- d) die Anwendung verschiedener Erhebungsformen,
- e) der Gebrauch von Pauschalierungen u. Typisierungen,
- f) die Aufnahme von besonderen Befreiungsvorschriften in die Steuergesetze."

104) Spanner a.a.O. 339 ff, der am Beispiel einiger Urteile des BVerfG's die Bedeutung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht dokumentiert.

Steuergesetze müssen typisieren und pauschalisieren, um die Massenvorgänge des wirtschaftlichen Lebens erfassen zu können. Dadurch lassen sich Ungleichheiten von vornherein schon nicht vermeiden ¹⁰⁵.

So ist durchaus im Bereich der Verfassungsrechtsprechung die Tendenz erkennbar, im Bereich der Steuergesetze gerade auch mit wirtschaftslenkendem Charakter eine weitgehende Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers anzuerkennen, wenn auch immer wieder betont wird, daß es äußerste Grenzen geben muß ¹⁰⁶.

Wo aber liegen diese Grenzen?

Die nicht zuletzt auf Leibholz ¹⁰⁷ zurückgehenden Formeln zur Konkretisierung des allgemeinen Willkürbegriffs - vernünftiger Grund nicht zu finden oder sachfremde Motivation - enthalten im Grunde wenig feste Anhaltspunkte für eine richterliche Nachprüfung und bergen die Gefahr in

Anm.

105) Seuffert a.a.O. S. 1253

106) Spanner a.a.O. S. 381 m.w.N.
Seuffert a.a.O. S. 1258

107) Leibholz a.a.O. S. 76, 89, 91

sich, daß aus der Willkür des Gesetzgebers eine Willkür des Richters werden kann ¹⁰⁸; und diese Gefahr ist besonders im Steuerrecht vorhanden, wo jährlich mehrere einhundert tausend Bescheide auf einer einzigen Norm beruhen.

So hat schon Franz Klein ¹⁰⁹ mit Recht darauf hingewiesen, daß Art. 3 Absatz 1 GG durch diese Auslegung inhaltlich nur mangelhaft bestimmt ist.

Ann.

- 108) So sinngemäß Klein, Gleichheitssatz a.a.O. S. 161 und wohl auch Podlech a.a.O. S. 17, 18.

Beide stellen fest, daß es trotz aller Versuche bisher nicht gelungen ist, "eine Interpretation des Gleichheitssatzes zu liefern, die es gestatten würde, für anfallende Probleme eine überprüfbare Lösung anzugeben (so Podlech) bzw. die Entscheidungen der Gerichte vorhersehbar machen zu können." (so Klein)

- 109) Klein, Gleichheitssatz a.a.O. S. 5, 6

Und es ist in der Tat gerade im Steuerrecht schwierig vorherzusehen, welcher Maßstab der vielen möglichen Maßstäbe nun vom Richter im Einzelfall als wesentlich erachtet, sachgerecht bezeichnet und damit über Art. 3 GG als Verfassungssatz deklariert wird; und die Frage ist durchaus berechtigt, ob es der Gewaltenteilung entspricht, der Justiz eine solche Kompetenz zuzuordnen.

Klein hat deshalb versucht, eine der Verfassungsstruktur gerecht werdende Inhaltsbestimmung des Art. 3 GG in Bezug auf das Steuerrecht zu finden, die nicht zuletzt die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vorhersehbarer machen solle. Eine solche "berechenbarere Justitiabilität" im Verhältnis Steuergesetzgebung - Gleichheitssatz zu erreichen, ist auch ein besonderes Anliegen von Klaus Tipke ¹¹⁰.

Die These Klein's ¹¹¹, Maßstab für die Prüfung, ob verfassungswidrige Willkür eines Teils der Staatsgewalt

Anm.

110) So etwa Tipke, Gleichheitssatz a.a.O. S. 157, 158

111) Klein, Gleichheitssatz a.a.O. S. 161, 163

vorliege, könne einzig und allein die Wertordnung des Grundgesetzes sein, überzeugt auf den ersten Blick durchaus; denn die Problematik des Art. 3 GG liegt eben darin - und wohl nur darin -, wer den Maßstab zu bestimmen hat, an dem die Differenzierung und Gleichbehandlung gemessen werden muß.

Dieser Rückführung des Art. 3 GG im Rahmen der richterlichen Prüfung auf verfassungsrechtliche Grundentscheidungen steht im Grunde auch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht negativ gegenüber, wie aus einigen Entscheidungen, insbesondere im Hinblick auf die Anerkennung einer weiten gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit - auf die der Vorschlag Klein's ja auch hinausläuft -, deutlich wird ¹¹².

Ist aber die Wertordnung des Grundgesetzes und sind die in ihr aufgestellten Wertmaßstäbe so unbestritten, daß die Vorhersehbarkeit der gerichtlichen Entscheidung hierdurch wesentlich verändert würde?

Anm.

112) z.B. BVerfGE 3,225; 6,55,71;
10,55,73;
13,290,295,296.

Mit Sicherheit sind die von Klein im 3. Abschnitt ¹¹³ aufgeführten Differenzierungsmaßstäbe, basierend auf der Wertordnung der Verfassung - d. h. insbesondere den Grundrechten sowie der Rechts-, Sozial- ¹¹⁴ und Bundesstaatlichkeit - Kriterien, an denen sich alle Gewalten zu orientieren haben; aber dies müßten sie auch, wenn es den Gleichheitssatz nicht gäbe. Auch darf die Tatsache nicht übersehen werden, daß über die Wertordnung unserer Verfassung - und das gilt im besonderen für deren Fortentwicklung - sehr unterschiedliche Auffassungen bestehen.

So bleibt Klein zwar der Verdienst, die Fragwürdigkeit der bisher von Rechtsprechung und Rechtslehre zur inhaltlichen Ausgestaltung des Art. 3 GG

Ann.

113) Klein, Gleichheitssatz
a.a.O. S. 168 ff

114) Auch Lang (a.a.O. S. 298
sinngemäß) und Bachof
(a.a.O. S. 41, 42) wollen
Art. 3 GG insbes. im
"Licht der Sozialstaats-
erklärung" gesehen wissen.

entwickelten Kriterien und Differenzierungsmaßstäbe gerade im Bezug auf das Steuerrecht dargelegt zu haben, eine voll überzeugende Alternative vermög aber auch er nicht anzubieten.

Die Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht bleibt mit einer besonderen Problematik verbunden. Fest steht lediglich, daß für die Bestimmung des Inhalts der Gleichheit im Recht stets die Gerechtigkeit¹¹⁵ - d. h. bezogen auf das Steuerrecht die Steuergerechtigkeit - als entscheidend angesehen werden muß.

Fest steht weiterhin auch, daß dem Gesetzgeber bei der Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht ein hohes Maß an Gestaltungsfreiheit

Anm.

115) So Brunner a.a.O. S. 29

Pieper a.a.O. S. 36:

"Denn wie man auch immer die Gerechtigkeit beschreiben mag, ob als Tugend, Wert, Haltung, Norm oder Gesinnung, immer ist hiermit eine soziale Verhaltensweise gemeint, die auf gleiche oder gleichmäßige Behandlung gerichtet ist."

Perelmann a.a.O. S. 22:

"Der Gerechtigkeitsbegriff suggeriert allen unvermeidlich die Vorstellung einer gewissen Gleichheit."

zuzubilligen ist. Die Grenzen der Differenzierung liegen dort, wo elementare Erfordernisse der Gerechtigkeit und verfassungsrechtliche Grundentscheidungen tangiert sind.

Inhalte der Steuergerechtigkeit festzustellen und Konkurrenzverhältnisse ggf. aufzulösen wird Aufgabe der weiteren Erörterung sein.

5. Der Inhalt der Steuergerechtigkeit

- Steuergerechtigkeit, soziale Gerechtigkeit, Verteilungsgerechtigkeit, Vereinfachung, Rechtsempfinden -

5.1. Grundsätzliches

Was ist aber nun Gerechtigkeit ¹¹⁶
und insbesondere Steuergerechtigkeit?

Überprüft man zur Beantwortung dieser Frage einmal einige wenige Formeln ¹¹⁷, die im Laufe der Rechts-

Anm.

116) Sie bedeutet nach Schönfeld (a.a.O.) S. 15 schon sprachlich und damit auch sachlich eine "Steigerung des Gerechten, gleichsam seine höhere und höchste Potenz".

117) Hierzu auch Perelmann a.a.O. S. 16, der sechs geläufige Konzeptionen der Gerechtigkeit aufführt:

- a) Jedem das Gleiche
- b) Jedem gemäß seinen Verdiensten
- c) Jedem gemäß seinen Werken
- d) Jedem gemäß seinen Bedürfnissen
- e) Jedem gemäß seinem Rang
- f) Jedem gemäß dem ihm durch Gesetz Zugeteilten".

geschichte und rechtsphilosophischen Geschichte angeboten wurden, um den Begriff der Gerechtigkeit zu definieren, so ist schnell festzustellen, daß diese Definitionen im Grunde keine Klärung gebracht, sondern nur immer wieder neue Fragen aufgeworfen und neue Definitionen notwendig gemacht haben.

Da gibt es etwa das Prinzip: Jedem das Seine. Es ist sicherlich allgemein anerkannt, aber was ist denn nun das "Seine"?

In der Bibel lesen wir den Ausspruch: Gebt dem Kaiser was des Kaisers ist, bzw. gebt dem Staate was des Staates ist. Was ist denn nun des "Staates"?

Da ist die Formel: Jedem nach seinen Bedürfnissen. Auch das leuchtet auf Anhieb ein. Nur bei etwas näherem Hinsehen stellt man fest, daß auch dies kaum weiterführt. Die Bedürfnisse des Menschen sind praktisch unbegrenzt. Es müssen also irgendwo Grenzen gezogen werden. Wer aber bestimmt, wo diese Grenzen der Bedürfnisse liegen und welche Maßstäbe sind dabei zugrunde zu legen?

Da gibt es die bekannte Formel von Aristoteles, der die Gerechtigkeit gleichsam als die geometrische Mitte

zwischen zwei als Lastern gedachten Extremen ansieht.

Aber auch diese Theorie der rechten Mitte gibt für die praktische Rechtspolitik nichts her, weil sie nämlich nicht sagt, was die Extrempunkte sind. Sie setzt diese Extrempunkte voraus; denn dahin tendiert diese aristotelische Theorie zu einer unreflektierten Perpetuierung zeitlicher Gerechtigkeits- und Moralvorstellungen.

Ein anderer großer Meister, Platon, gibt dann sogar zu, daß auf dem Wege dialektischen Denkens es überhaupt unmöglich ist, die Gerechtigkeit zu finden. Man müsse sie "erschauen". Dabei kommt dann heraus, daß dieses Erschauen im mystischen Sinne nur einer kleinen Zahl, man würde heute sagen "Privilegierten", möglich ist. Platon argumentiert von der Idee her: Die Gerechtigkeit als idealer Wert kann nicht von dieser Welt sein.

Letztlich ist das Postulat der Gerechtigkeit ein dem Rechtsdenken immanentes Anliegen, eine bestimmte, für alle verbindliche Wertordnung zu

schaffen, um Willkür im gesellschaftlichen Zusammenleben zu verhindern ¹¹⁸.

Bereits an den wenigen oben angeführten Beispielen aber ist an sich klar geworden, daß es kaum möglich ist, die Frage nach der Gerechtigkeit so zu beantworten, daß die Antwort allgemein gültig und praktikabel ist ¹¹⁹.

Einigkeit bestand andererseits jedoch von Anfang an in der Hochschätzung der Gerechtigkeit, wie es Schönfeld ¹²⁰ so treffend zum Ausdruck brachte:
"Überall wo sie geachtet und geehrt,

Anm.

118) Hierzu Coing a.a.O. S. 188 f
S. 188: "In der klassischen Rechtsphilosophie wird die Gerechtigkeit als vollkommene soziale Tugend angesehen."

119) So auch Wackernagel
a.a.O. S. 6
"Immer wieder ist der vergebliche Versuch gemacht worden, die Gerechtigkeit inhaltlich zu umschreiben. Weil sie aber ein oberstes Prinzip ist, kann sie ihrerseits nicht wieder definiert werden, ist sie der inhaltlichen Erfassung durch unser rationales Denken unzugänglich."

120) Schönfeld a.a.O. S. 18

wo sie geübt wird gegenüber Menschen und Dingen, wo sie herrscht, mit einem Wort, dort ist es gut bestellt um Land und Leute; und wo sie mißachtet und verhöhnt wird, dort gilt das Gegenteil".

Nach diesen Ausgangsüberlegungen verwundert es dann eigentlich schon nicht mehr allzusehr, stellt man fest, daß auch die Steuerrechtsphilosophie - was den Inhalt der Steuergerechtigkeit betrifft - dem nicht allzuviel Gepräge hat geben können, wenn auch der Gedanke der Steuergerechtigkeit - wie der der Gerechtigkeit - immer wieder und überall Verwendung und Anerkennung findet ¹²¹.

Hält man sich einmal die Extrempunkte der Steuergerechtigkeitspostulate vor Augen, so finden wir einmal die These, der Staat dürfe

Anm.

- 121) Lang (a.a.O. S. 295) weist jedoch zutreffend darauf hin, daß der verbal häufige Gebrauch dieses Begriffes gerade in der politischen Argumentation geeignet ist, "bei dem auf dem Gebiete des Steuerrechts oft unterinformierten Wähler eine utopische Erwartungshaltung zu erzeugen."

die vorgefundenen Einkommens- und Vermögensverhältnisse durch Steuergesetzgebung nicht verändern ¹²² und zum anderen die Extremposition etwa von Karl Marx ¹²³, die progressive Besteuerung sei das Mittel, um der Bourgeoisie nach und nach das Kapital zu entwenden. Beide Theorien wurden im Namen der Gerechtigkeit formuliert.

In der Steuerpolitik seit vielen Jahrzehnten hat die von Adolph Wagner ¹²⁴ begründete Theorie der "sozialen Funktion der Besteuerung" die größte Rolle gespielt. Damit hat die soziale Komponente deutlich Eingang in den Gerechtigkeitsgedanken gefunden, wie es auch dem Grundgesetz und der sozialen Marktwirtschaft entspricht ¹²⁵.

Anm.

122) vgl. bei Neumark a.a.O.
S. 33 m.w.N.
und Mann a.a.O.
S. 246, 247

123) Das Kommunistische Manifest,
8. Ausgabe,
Berlin 1918, 44, 55

124) Wagner a.a.O. S. 287-292,
355-361

125) So etwa auch BVerfGE
22, 180, 204
Benda/Kreuzer a.a.O. S. 51
Bachof a.a.O. S. 44:
"Der Rechtsstaat als Staat
materieller Gerechtigkeit
muß auch ein Staat sozialer
Gerechtigkeit sein"

Steuergerechtigkeit ist damit immer auch soziale Gerechtigkeit, ohne daß uns damit allerdings für die praktische Politik viel mehr gegeben wäre, denn es ist noch nicht gesagt, wo die Grenzen einer sozial sinnvollen Moderierung der zunehmenden Plutokratie liegen.

Es bleibt danach festzustellen, daß es eine allgemein gültige Antwort auf die Frage: Was ist Gerechtigkeit, was ist Steuergerechtigkeit, was ist soziale Gerechtigkeit nicht gibt.

Trotzdem ist auch mangels einer solchen allgemein gültigen Definition Resignation nicht am Platze.

Ist in einem demokratischen und sozialen Rechtsstaat Gerechtigkeit und Steuergerechtigkeit auch immer im Sinne von sozialer Gerechtigkeit zu verstehen, so fällt in einer pluralistischen Gesellschaft die Antwort auf die Frage nach der sozialen Gerechtigkeit dann je nach Standort des Einzelnen, je nach Standort der Gruppe oder auch je nach Standort des Verbandes innerhalb der Gesellschaft mehr oder weniger unterschiedlich aus¹²⁶.

Anm.

126) So zu Recht Wehner
a.a.O. S. 134

Dabei sind Extrempositionen, wie sie oben einerseits als statisch konservativ, andererseits aber auch als revolutionär progressiv angedeutet wurden, von vornherein auszuschalten, da sie von unseren verfassungsrechtlichen Grundentscheidungen nicht gedeckt werden.

Staatliches Handeln, das sozial gerecht sein will, kann sich nicht auf das Festschreiben bestehender Ungerechtigkeiten beschränken; es darf aber andererseits auch nicht die rechtsstaatlich abgesicherte wirtschaftliche Freiheit durch schematische Gleichmacherei ersetzen.

Die konkrete Ausgestaltung des Begriffs der sozialen Gerechtigkeit fällt im politisch parlamentarischen und auch vorparlamentarischen Raum. Völlig frei ist der Gesetzgeber in seiner Entscheidung jedoch nicht, denn dies käme einer unzulässigen Willkür gleich. So sind ihm etwa durch die "elementaren Erfordernisse der Gerechtigkeit" Grenzen gezogen.

Es soll aber nicht verkannt werden, daß auch hier gerade das Bundesverfassungsgericht als Hüter der

Verfassung vor einer schwierigen Aufgabe steht. Denn sind sie es denn wirklich, die billig und gerecht denken? Fälle offener Willkür kommen nur selten vor. Es gibt kaum gesetzliche Entscheidungen, für die es gar keine vertretbaren Gründe gibt. Vielmehr sind die Streitfälle solche, bei denen die inhaltliche Vorstellung von Gerechtigkeit unterschiedlich ist.

Wenn nun aber schon die Gerechtigkeit sich nicht genau definieren läßt, so müssen doch zumindest ihre elementaren Erfordernisse - oder einige ihrer elementaren Erfordernisse - sich herausarbeiten lassen.

Voraussetzung ist zunächst in jedem Fall - und dem darf sich auch der Gesetzgeber keinesfalls verschließen -, daß die Standorte der Beteiligten, der Gruppen oder der Verbände und seien sie auch noch so divergierend, festgestellt und bei der Entscheidung berücksichtigt werden. Soweit eine Berücksichtigung nicht möglich ist, muß sich mit dem Standort dieses Beteiligten sachlich auseinandergesetzt werden.

Diese - so meine ich - im Grunde formelle Komponente ist ein erstes wesentliches Merkmal dafür, ob die Entscheidung sich an elementaren Erfordernissen der Gerechtigkeit orientiert hat.

Dem folgend sind daher auch zunächst die Auffassungen von Gewerkschaften und Unternehmern zur sozialen Gerechtigkeit gegenüberzustellen.

5.2. Standort der Gewerkschaften zur sozialen Gerechtigkeit

Der Deutsche Gewerkschaftsbund sieht die Verwirklichung sozialer Gerechtigkeit mit Hilfe des Steuerrechts immer auch unter Verteilungsaspekten ¹²⁷, d. h. er betrachtet die Steuerpolitik immer auch als ein Instrument zur Abmilderung allzu großer Einkommensunterschiede. Dabei wird angeführt, daß dies mit Nivellierung grundsätzlich nichts zu tun habe, vielmehr vertrete auch der Deutsche Gewerkschaftsbund das Prinzip des Leistungslohnes, wie es sich ja auch am Beispiel der Einkommensdifferenzierungen zwischen kleineren Gewerkschaftsfunktionären und Gewerkschaftsvorsitzenden zeige. Der DGB ist jedoch der Auffassung, daß auch ein psychologisches Element zum Begriff der steuerlichen oder

Anm.

- 127) Wehner a.a.O. S. 136
Daß der Vorgang des Teilens, Verteilens und Zuteilens dem Begriff "sozial" entspricht, darauf hat auch schon Forsthoff (a.a.O. S. 25) hingewiesen.

sozialen Gerechtigkeit gehöre. Darunter wird verstanden, daß auch der Steuerpflichtige und hier insbesondere der Arbeitnehmer das Gefühl haben müsse, daß das Steuerrecht einigermaßen gerecht aufgebaut sei und der "kleine Mann" nicht übervorteilt werde. Daß besonders die Arbeitnehmer dieses Gefühl haben sollten, wird damit begründet, daß sie 85% aller Erwerbstätigen ausmachen und es daher besonders bedenklich wäre, wenn der weitaus größte Teil der Bevölkerung annehmen müßte, ungerecht behandelt zu werden. Soweit sich dieses Gefühl bei einer verschwindend kleinen Gruppe der Gesellschaft ausbreite, sei dies nicht von annähernd gleichem gesellschaftspolitischen Gewicht ¹²⁸.

Seitens der Gewerkschaften wird nicht übersehen, daß es bei dem Einsatz steuerpolitischer Mittel zur Erzielung einer größeren Verteilungsgerechtigkeit Grundsatzprobleme gibt, die der Umverteilung Grenzen setzen.

Anm.

128) So etwa Wehner a.a.O.
S. 136, 137

Solche lassen sich unter den Stichpunkten Massensteuerrecht, Finanzbedarf des Staates und Antinomie zwischen Steuergerechtigkeit und steuerlicher Vereinfachung zusammenfassen ¹²⁹.

Unter dem Begriff "Massensteuerrecht" verbirgt sich das Problem, daß steuerliche Entlastungen, die für den einzelnen Arbeitnehmer kaum spürbar sind, bereits zu erheblichen Aufkommenseinbußen der öffentlichen Hand führen. Diese Problematik korrespondiert damit, daß in allen Industrienationen der Finanzbedarf des Staates nicht konstant bleibt, sondern kontinuierlich ansteigt, so daß aus dieser Tatsache heraus eher steuerliche Mehrbelastungen als Entlastungen zu rechtfertigen sind.

Auch der Antinomie zwischen Vereinfachung und Steuergerechtigkeit ist sich der Deutsche Gewerkschaftsbund durchaus bewußt.

Anm.

129) Wehner a.a.O. S. 137

Es ist klar, daß das Steuerrecht umso komplizierter werden muß, je individueller die Tatbestände gestaltet werden. So führt anerkanntermaßen der Versuch, höchstes Recht zu schaffen, im Grunde genommen nur zu mehr Ungerechtigkeit, weil keiner ein so kompliziertes Rechtsgebilde mehr verstünde. Gerade von gewerkschaftlicher Seite wird heute mehr und mehr eingesehen und gefordert, Steuervereinfachung statt neuer Komplizierung zu praktizieren, weil erkannt worden ist, daß auch Pauschalierungen und Vergrößerungen, auch wenn sie auf den ersten Blick ungerecht erscheinen, in Wirklichkeit doch gerecht sind, zumal sich hierdurch auch eine Entlastung des anerkanntermaßen weit überforderten Personals der Finanzverwaltung erreichen läßt.

Und auch das ist nicht zu verkennen: Je überlasteter das Personal der Steuerverwaltung ist, desto ungerechter muß zwangsläufig die Steuerfestsetzung werden. Da aber andererseits einer weiteren Vergrößerung des Personals im gesamten öffentlichen Dienst finanzwirtschaftlich enge Grenzen gesetzt sind, erscheint es geradezu ein elementares Gebot der

Gerechtigkeit, Steuervereinfachung nicht nur anzukündigen, sondern auch zu verwirklichen ¹³⁰.

Wenn auch der Deutsche Gewerkschaftsbund diese Grundsatzproblematik durchaus erkennt, so sieht er doch eine Reihe von Möglichkeiten, die aus seiner Sicht zu mehr Steuergerechtigkeit führen oder bereits geführt haben, wobei diese Steuergerechtigkeit immer im Sinne von sozialer oder Verteilungsgerechtigkeit verstanden und auch das Rechtsempfinden als psychologisches Element einbezogen wird.

So sind zur Herstellung größerer Gerechtigkeit nach Auffassung des DGB zeitnähere und lückenlosere Betriebsprüfungen unbedingt erforderlich. Dies gilt auch für eine effizientere Beitreibung der Steuer rückstände ¹³¹.

Anm.

130) I.d.S. auch Steuer-Gewerkschaft a.a.O. S. 5, 6
Laule a.a.O. S. 24

131) Steuer-Gewerkschaft
a.a.O. S. 7-9

Bei der Regelung des Familienlastenausgleichs ist nach Auffassung des DGB eine Koppelung mit dem Steuertarif nicht erforderlich. Vielmehr wurde immer gefordert - wie dann auch inzwischen ab 1.1.1975 gesetzgeberisch verwirklicht - ein einheitliches Kindergeld zu zahlen. Dies entspricht der Auffassung des DGB von mehr Verteilungsgerechtigkeit, wobei gerade auch hier die psychologische Frage des "Gerechtigkeitsempfindens" wieder eine Rolle spielt ¹³².

In der Frage der Körperschaftsteuerreform hat der DGB immer eine zurückhaltende Auffassung vertreten ¹³³.

Dabei geht der DGB davon aus, daß das Anrechnungsverfahren zu einem unsaldierten Steuerausfall von einer Milliarde DM führt ¹³⁴. Unsaldiert soll heißen ohne Gegenrechnung der Mehreinnahmen bei Streichung oder Kürzung der Sparkassenprivilegien

Anm.

132) DGB a.a.O. S. 4 ff

133) DGB a.a.O. S. 15

134) Wehner a.a.O. S. 140

bzw. aus der Kürzung des früheren Ausländereffektes bei der Körperschaftsteuer.

Dieser Steuerausfall soll nach Auffassung des Deutschen Gewerkschaftsbundes im Grunde nur denen zugute kommen, die bereits Aktien besitzen und Tatsache sei es, daß der Aktienbesitz mit fast 90% auf nur knapp 2% aller privaten Haushalte stark konzentriert sei.

Da der Steuerausfall von einer Milliarde DM somit praktisch nur diesen wenigen Haushalten zugute kommt, hält der DGB das Anrechnungsverfahren für sozial ungerechtfertigt.

Der Standort der Gewerkschaften zur sozialen Gerechtigkeit ist also zusammenfassend so zu sehen:

Soziale Gerechtigkeit bedeutet heute primär die Erzielung einer größeren Verteilungsgerechtigkeit im Sinne einer besseren Einkommens- und Vermögensverteilung.

Da 85% der Bevölkerung zu den Arbeitnehmern zu rechnen sind, muß auch das Gerechtigkeitsempfinden dieser gesellschaftspolitisch stärksten

Gruppe als eine Art psychologisches Element Berücksichtigung finden. Die Arbeitnehmer müssen das Gefühl haben, gerecht behandelt zu werden.

Steuergerechtigkeit läßt sich nach Auffassung des Deutschen Gewerkschaftsbundes weiter nur durch Steuervereinfachung verwirklichen.

5.3. Standort der Unternehmer zur sozialen Gerechtigkeit

Seitens der Unternehmer wird zunächst darauf hingewiesen, daß unser bestehendes Steuerrecht geradezu prädestiniert sei, soziale Gerechtigkeit zu verwirklichen ¹³⁵.

Dies folge aus der Steuerfreiheit des Existenzminimums und der besonders progressiven Tarifgestaltung. Gerade hierdurch ergäben sich Umverteilungskomponenten erheblichen Ausmaßes, so daß die Diskussion doch eigentlich nur um eine etwaige Verstärkung der Verteilungskomponente in unserem Steuerrecht geführt werden könnte. Gegen diese Verstärkung wird sich im Grunde auch nicht gewehrt, soweit nicht die seitens des Deutschen Gewerkschaftsbundes bereits aufgezeigten Grenzen - Massensteuerrecht,

Anm.

- 135) Krohne, soz. Gerechtigkeit a.a.O. S. 143:
"Der Gesichtspunkt der Gerechtigkeit und der sozialen Gestaltung ist seit langem fester Bestandteil unseres Steuersystems."

staatliches Finanzaufkommen, Antinomie zwischen Vereinfachung und Gerechtigkeit - überschritten werden.

Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, daß auch immer die Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft im Auge behalten werden müsse¹³⁶. Die Unternehmer sehen aber die Gefahr, daß unter der Forderung nach mehr sozialer Gerechtigkeit in Wirklichkeit eine Egalisierung von Einkommen und Vermögen durchgeführt und damit jeder objektive Maßstab, der im Steuerrecht gesetzt sein muß, verwischt würde.

Ein "psychologisches Gefühl der Steuergerechtigkeit" muß auch nach dieser Auffassung in der Bevölkerung vorhanden sein. Es wird sich jedoch entschieden dagegen gewehrt, daß unter Berufung auf Prozentsätze argumentiert werde, dieses Gefühl müsse gerade oder sogar nur bei Arbeitnehmern vorhanden sein.

"Auch eine Minderheit müsse das Gefühl behalten, daß sie im Rahmen des Möglichen gerecht behandelt werde und

Anm.

136) Krohne, soz. Gerechtigkeit a.a.O. S. 144

ihre Leistungen und Verdienste um die Volkswirtschaft nicht völlig verkannt würden" 137.

Es wird seitens der Unternehmer nicht übersehen, daß gerade der Begriff der Steuergerechtigkeit sich mehr und mehr zu einer Forderung nach "sozialer Gerechtigkeit" umgewandelt hat.

Sozial gerecht sei aber gerade eine Besteuerung nach Leistungsfähigkeit. Diese beinhalte bereits die soziale Komponente, nämlich einmal dahingehend, daß niemand über die ihm obliegende Leistungsmöglichkeit hinaus zu einem Opfer herangezogen werden könne und zum anderen auch dadurch, daß durch progressive Tarifgestaltung Verteilungsgerechtigkeit praktiziert würde.

Von Unternehmerseite wird im einzelnen immer darauf hingewiesen, daß die Frage, ob die Grenzen der Leistungsfähigkeit überschritten würden, in der Betrachtung nicht von einer Steuer her gesehen werden dürfe, sondern im Rahmen der Gesamtheit der Belastungen beantwortet werden müsse.

Anm.

137) So Krohne, soz. Gerechtigkeit a.a.O. S. 146

Gerade in unserem Steuerrecht tauchten zusätzlich zu Einkommensteuer und Körperschaftsteuer häufig kumulative Belastungen etwa durch Gewerbesteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer auf. So unterliege heute schon der Gewerbeertrag in der Spitze einer Belastung von 56% Einkommensteuer und 7% Gewerbeertragsteuer. Dabei sei die Vermögensteuer noch nicht berücksichtigt. Selbst wenn diese Belastungen in der Höhe blieben, so wäre schon viel gewonnen, wenn die Gesamtbelastungen in einem Tarif klargestellt würden, um unzutreffende Argumente mit Hinweisen auf Auslandsbesteuerung zu entkräften ¹³⁸.

Die durchgeführte Neuregelung des Familienlastenausgleichs ist nach Auffassung der Unternehmer sozial ungerecht, da hierdurch das Wesen der Steuerprogression verkannt werde ¹³⁹. Gleiches müsse für alle

Anm.

138) Krohne, soz. Gerechtigkeit a.a.O. S. 147

139) Krohne, soz. Gerechtigkeit a.a.O. S. 149, 150

Aufwendungen gelten, die eine echte Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit darstellten, wie etwa auch die Beiträge zur Alten- und Krankenvorsorge. Hierbei handele es sich nicht um gespartes Vermögen, das also nach Zeitablauf wieder zurückfließe, wie etwa Lebensversicherungs- und Sparbeiträge, sondern um eine echte Minderung der Leistungsfähigkeit. Diese Beträge müßten also von der Bemessungsgrundlage abgesetzt werden.

Die Körperschaftsteuerreform wird seitens der Unternehmer bejaht, da das neue System dazu führe, daß bei ausgeschütteten Gewinnen jeder genauso belastet werde, wie es seinem Einkommen entspreche. Damit müsse die Aktie zwangsläufig für kleinere und mittlere Einkommen interessanter werden und die Reform somit eine größere Verteilungsgerechtigkeit nach sich ziehen ¹⁴⁰.

Anm.

140) Krohne, soz. Gerechtigkeit a.a.O. S. 151 ff.

5.4. Ergebnis

Einleitend wurde bereits deutlich gemacht, daß in der praktischen Steuerpolitik die soziale Komponente deutlichen Eingang in die Gedanken zur Steuergerechtigkeit gefunden hat. Dies wird auch von keiner der gesellschaftspolitisch relevanten Gruppen und Verbände mehr geleugnet.

Eine allgemein gültige Antwort, was Gerechtigkeit oder soziale Gerechtigkeit ist, gibt es jedoch nicht. Dem Gesetzgeber ist bei der Ausgestaltung der sozialen Gerechtigkeit eine weite Gestaltungsfreiheit zuzubilligen, die ihre Grenze nur an den elementaren Erfordernissen der Gerechtigkeit und den verfassungsrechtlichen Grundentscheidungen findet.

Formell ist hier zunächst zu beachten, daß der Gesetzgeber die divergierenden Standorte der Beteiligten, Gruppen oder Verbände zu dieser Frage feststellen und bei der Entscheidungsfindung berücksichtigen muß.

Die Gegenüberstellung der Auffassungen der beiden wichtigsten zur Mitgestaltung sozialer Steuergerechtigkeit aufgerufenen Verbände oder Gruppen

- Gewerkschaften und Unternehmer -
hat ergeben, daß sowohl im Grundsatz
als auch im Detail nicht nur Divergenz,
sondern auch Übereinstimmung zu
finden ist.

So erkennen beide Gruppen an, daß
Herstellung sozialer Gerechtigkeit
auch Einkommens- und Vermögensneuver-
teilung beinhaltet. Während seitens
der Unternehmer betont wird, daß dies
im Grunde durch die Besteuerung nach
Leistungsfähigkeit und hier insbeson-
dere den progressiven Tarif bereits
geschehe, wird dies seitens des Deutschen
Gewerkschaftsbundes nicht für aus-
reichend erachtet. Dem wiederum wird
seitens der Unternehmer die kumulative
Belastung der Erträge durch Gewerbe-
steuer und Vermögensteuer entgegenge-
halten, die die Grenze des Zumutbaren
bereits erreicht habe.

Einigkeit besteht auch darin, daß
eine Vereinfachung des Steuerrechts
bei den heutigen Verhältnissen ein
Gebot der Gerechtigkeit sein muß ¹⁴¹.

Anm.

- 141) I.d.S. auch Thiel/Haarmann
a.a.O. S. 212 und Lang
a.a.O. S. 299

Auch über die natürlichen Grenzen der Einkommens- und Vermögensneuverteilung unter den Aspekten Massensteuerrecht und Finanzbedarf des Staates besteht im Grundsatz Übereinstimmung.

Eine ganz gewichtige Divergenz, die sich durch die Detailfragen hindurchzieht, liegt in der Auffassung begründet, daß zur steuerlichen und sozialen Gerechtigkeit auch ein psychologisches Gefühl, gerecht behandelt zu werden, gehören muß. Zwar erkennen beide Gruppen dies im Grunde an, der Deutsche Gewerkschaftsbund meint jedoch, daß dieses Gefühl bei der größten gesellschaftspolitisch relevanten Gruppe den ca. 85% Arbeitnehmern besonders ausgeprägt sein müsse.

Der Inhalt der Steuergerechtigkeit kann nicht statisch und für alle Zeit festgeschrieben sein. Vielmehr wandelt er sich mit den Anschauungen in der Gesellschaft. Die hier häufig divergierenden Auffassungen angemessen zu berücksichtigen, ist ein erstes formelles Gebot der Steuergerechtigkeit.

Es besteht heute im Grundsatz Über-

einstimmung auch darin, daß Steuergerechtigkeit im Sinne einer gerechteren Einkommens- und Vermögensverteilung verstanden werden muß. Allzu große Unterschiede müssen abgebaut werden. Steuergerechtigkeit bedeutet darüber hinaus Steuervereinfachung. Es ist von allen politisch relevanten Gruppen verstanden worden, daß ein kompliziertes System mit dem Ziel größter Einzelfallgerechtigkeit in Wirklichkeit ungerecht ist.

Letztlich muß das "Empfinden der Gerechtigkeit" als psychologisches Element und Teil des Rechtsgefühls Beachtung finden.

So sieht Riezler ¹⁴² grundsätzlich drei Erscheinungsformen des "Rechtsgefühls":

- "a) Das Gefühl für das, was Recht ist, genauer die Fähigkeit zu intuitiver Erfassung und richtiger Anwendung dessen, was geltendes Recht ist.
- b) Das Gefühl für das, was Recht sein soll als die gefühlsmäßige Neigung zu einem Rechtsideal. Dieses Gefühl ist naturgemäß

Anm.

142) Riezler a.a.O. S. 7, 8

verbunden mit dem Wunsch, das vorgestellte Rechtsideal auch verwirklicht zu sehen. Wie das Rechtsideal zum positiven Recht im Widerspruch stehen kann, so kann sich auch das Rechtsgefühl in diesem Sinne zum positiven Recht kritisch und mißbilligend verhalten.

- c) Das Gefühl dafür, daß nur das dem Recht Entsprechende geschehen soll, also Gefühl der Achtung vor der bestehenden Rechtsordnung."

Wenn auch diese drei Arten des Rechtsgefühls keine sich ausschließenden Gegensätze bilden, so ist doch im wesentlichen die zweite Ausprägung gemeint, nämlich die gefühlsmäßige Neigung zu einem Rechtsideal und die sich hierdurch aufzeigende Diskrepanz zum positiven Recht, wenn im weiteren von Gerechtigkeitsempfinden zu reden sein wird.

6. Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit

- Systemprägendes Prinzip und Element der Steuergerechtigkeit -

6.1. Das Steuersystem

Das Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland kennt derzeit etwa fünfzig Steuerarten, die in etwa zweihundert Steuergesetzen und Rechtsverordnungen geregelt sind, wobei die steuerrechtlichen Vorschriften, die sich in eigentlichen Nichtsteuergesetzen¹⁴³ finden sowie die unzähligen Richtlinien und Verwaltungsanweisungen nicht berücksichtigt sind.

Diese im Grunde somit sehr unübersichtliche und komplizierte Materie "Steuerrecht" muß letztlich über die "systemtragenden Prinzipien" erfaßt werden, da nur deren durchgängige Anwendung Widersprüche, Überschneidungen und Lücken vermeidet¹⁴⁴.

Anm.

143) z.B. §§ 38 ff KAGG

144) so Mösbauer a.a.O. S. 680

Auf die Folgen einer permanenten Systemlosigkeit im Steuerrecht weist auch Klaus Tipke ¹⁴⁵ zutreffend hin.

Obwohl die Notwendigkeit zur Schaffung eines homogenen wissenschaftlichen Steuerrechtssystems anerkannt ist, besteht trotzdem Einigkeit, daß die Steuerrechtswissenschaft diesen Auftrag bis heute nicht hat voll erfüllen können ¹⁴⁶.

Anm.

145) Tipke a.a.O. S. 7

"Ein in dieser Weise mangelhaftes Recht ist wenig transparent und verständlich und bringt Ungerechtigkeiten mit sich."

I.d.S. auch Neumark
a.a.O. S. 335

146) Mösbauer a.a.O. S. 680

Canaris a.a.O. S. 13

Haller, Steuersystem a.a.O. S. 3,
der das Nebeneinander
der zahlreichen Steuern
als Stück- und Flick-
werk empfindet.

Kruse a.a.O. S. 3

Bayer a.a.O. S. 572

Tipke a.a.O. S. 2:

"Geklagt wird über Zielkonflikte und Zweckkollisionen, über Überlagerungen und Überschneidungen, über Steuerhäufungen, Doppel- oder Mehrbelastungen, über Steuern von Steuern, über Aushöhlungen einer Steuer durch die andere oder einer Steuer durch subjektive oder objektive Befreiungen, Freigrenzen und Freibeträge oder tarifäre Vergünstigungen - oder schließlich ganz allgemein darüber, daß das Steuerrecht zu weitgehend aus Stück- und Flickwerk bestehe."

Nach Mösbauer ¹⁴⁷ liegen die Ursachen für dieses fehlende wissenschaftliche Steuersystem beim Gesetzgeber, der es bisher verabsäumt hat, die vorhandene Steuerordnung hinreichend zu systematisieren.

Und in der Tat ist durch die gesetzgeberische Tendenz in zunehmendem Maße, wirtschafts-, gesellschafts- sowie sozialpolitische Postulate mit Hilfe des Steuerrechts zu verwirklichen ¹⁴⁸, auf eine systematische Erfassung der realen Steuerordnung weitgehend verzichtet worden.

Aber hieran allein kann es nicht liegen. Vielmehr erklärt Tipke ¹⁴⁹ zu Recht, daß es bisher vorwiegend Finanzwissenschaftler waren, die Konzeptionen für ein Steuersystem zu entwerfen versuchten. Nun mag dies auch vorwiegend die Aufgabe der finanzwissenschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sein. Aufgabe des Steuerjuristen hätte es jedoch sein müssen, die finanzwissenschaftlich konzipierten Prinzipien und Postulate

Anm.

147) Mösbauer a.a.O. S. 681, 682

148) Paulick a.a.O. S. 203 ff
Albers a.a.O. S. 33

149) Tipke a.a.O. S. 2, 3 m.w.N.

an der Verfassung zu messen 150
und dies um so mehr, da ein ver-
fassungskräftig fixiertes Steuer-
system nicht vorhanden ist 151.

Anm.

150) Tipke a.a.O. S. 3

"Mit ihrem Reflektieren
über die gerechte Steuer-
ordnung haben die Ökonomen
auch juristisches Feld
beackert."

151) So Sasse a.a.O. S. 423 ff

Klein, F. Grundgesetz
a.a.O. S. 127 ff, wonach
insbes. die Art. 105 ff GG
lediglich die Verteilung
der Finanzhoheitsmasse mit
verfassungsrechtlicher Ge-
währleistung garantieren,
nicht über die rechtlichen
Regelungen der verteilten
Steuern als solche sanktionie-
ren.

Maunz-Dürig-Herzog a.a.O.

Art. 105 RdNr. 17

Art. 106 RdNr. 32

BVerfGE 26, 172 ff, 182 f
zum geltenden System der
Gemeindesteuern

A.A. Wacke (a.a.O. S. 62 ff),
der den Grundlagen des
"bisherigen Steuer-
systems" Verfassungsrang
beimißt

und wohl auch Leisner (a.a.O.
S. 17 f), der einen nicht
disponiblen "Steuerkern-
bereich" verfassungs-
rechtlich verankert sieht.

Das Fehlen eines solchen verfassungsmäßig verankerten Steuersystems bedeutet aber andererseits nicht, daß dem Systemgedanken überhaupt keine verfassungsrechtliche Bedeutung zukäme. So hat auch das Bundesverfassungsgericht ¹⁵² häufig anerkannt, daß die Systemwidrigkeit einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz nach sich ziehen könne und Wackernagel ¹⁵³ hat zutreffend darauf hingewiesen, daß es wichtig sei, durch die "Herausarbeitung von Steuergrundsätzen zu einer gerechteren Ausgestaltung und Handhabung unseres Steuerrechts" beizutragen.

Aufgabe der Steuerjuristen muß es also verstärkt sein, wenn schon ein verfassungsmäßig relevantes Gesamtsteuersystem nicht vorhanden ist, so doch einzelne Elemente und insbesondere tragende Prinzipien herauszuarbeiten und ihre Bedeutung im Rahmen der Verfassung zu verdeutlichen.

So entnimmt etwa Tipke ¹⁵⁴ dem gel-

Anm.

152) oben Fußn. 99

153) Wackernagel a.a.O. S. 12

154) Tipke a.a.O. S. 7 ff

tenden Einkommensteuerrecht vier Grundprinzipien:

- "a) Das Prinzip, daß alle natürlichen Personen ihr gesamtes Einkommen versteuern sollen (Universalitätsprinzip).
- b) Das Nettoprinzip.
- c) Das Periodizitätsprinzip.
- d) Das Prinzip, daß private Aufwendungen die Steuerbemessungsgrundlage nur insoweit beeinflussen sollen, als sie existenziell notwendig oder sonst zwangsläufig sind."

Es zeichnet sich somit zwar in den letzten Jahren ab, daß die Steuerrechtswissenschaft trotz aller Schwierigkeiten durch die reale Steuerordnung sich auch lehrbuchmäßig verstärkt einer systematischen Darstellung des gesamten Steuersystems zuwendet ¹⁵⁵; dies alles bleibt jedoch unvollkommen, wenn nicht ebenso klar gemacht wird, wie groß die Bedeutung ist, die dem Systemgedanken verfassungsjuristisch überhaupt zukommt.

Anm.

- 155) beginnend etwa mit Paulick, Steuerrecht a.a.O. und Kruse a.a.O., insbes. aber durch Tipke, Steuerrecht a.a.O. S. 18 ff.

6.2. Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und ihr Verhältnis zur Steuergerechtigkeit

Als tragendes Prinzip für die Besteuerung, und zwar insbesondere für die Einkommensteuer bietet sich das Leistungsfähigkeitsprinzip an.

In Art. 134 der Weimarer Verfassung war das Prinzip der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich verankert; danach waren die Staatsbürger im Verhältnis ihrer Mittel zu besteuern.

Im Hinblick auf die historische Entwicklung des Leistungsfähigkeitsprinzips sei im übrigen auf Püschel¹⁵⁶ und Klein¹⁵⁷ verwiesen, die den entscheidenden Durchbruch für eine moderne Leistungsfähigkeitsbesteuerung in Deutschland in dem 1891 verkündeten und im wesentlichen auf den preußischen Finanzminister Johannes von Miquel (1828 - 1901) zurückgehenden preußischen Einkommensteuergesetz sehen.

Anm.

156) Püschel a.a.O. S. 89, 90

157) Klein, Gleichheitssatz
a.a.O. S. 39 ff.

Es besteht heute Einigkeit, daß die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ein in der Natur insbesondere des Einkommensteuerrechts liegendes Gestaltungsprinzip ist ¹⁵⁸.

Blickt man zurück auf die historische Entwicklung steuerlicher Systemmerkmale ¹⁵⁹, so steht am Ende dieser Entwicklung der soziale Staat oder heutige Wohlfahrtsstaat. Er bringt die progressive Einkommensteuer, die dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit am besten entspricht.

Nun ist aber das Prinzip der Leistungsfähigkeit heute nicht unbestritten. Seitens der Finanztheorie wird in etwa die Forderung nach einem rationalen Steuersystem entgegengestellt, in dem

Anm.

- 158) Klein, Gleichheitssatz
a.a.O. S. 208
von Bockelberg a.a.O.
S. 925
Mösbauer a.a.O. S. 684 ff
hält es für das "system-
tragende Steuerverteilungs-
prinzip."
Koch, Steuerreform a.a.O.
S. 222
Eggesieker a.a.O. S. 356
Nöll v.d. Nahmer a.a.O. S. 181
- 159) hierzu i.E. Schöck a.a.O.
S. 295 ff m.w.N.

die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit zumindest zu einem Teil der verteilungspolitischen Zielsetzung weichen soll.

So sieht Haller ¹⁶⁰ als tragende Elemente eines rationalen Steuersystems die drei Grundsätze der Budgetpolitik:

- "a) Durchführung von Korrekturen in der Allokation der Produktivkräfte.
- b) Regulierung der Einkommen- und Vermögensverteilung.
- c) Garantie der ökonomischen Stabilität."

Neumark ¹⁶¹ bekennt sich zu einer Einkommens- und Vermögensumverteilung zur Gestaltung der Gesamtsteuerpolitik über das zur "Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes erforderliche Maß hinaus" ¹⁶², wobei er allerdings primär in der Erbschaftsteuer das Element zur Vermögensredistribution sieht ¹⁶³.

Anm.

160) Haller, Steuersystem
a.a.O. S. 11

161) Neumark a.a.O. S. 195

162) Darauf, daß dies in der Praxis schon geschieht, verweisen Nöll v.d. Nahmer (a.a.O. S. 182) und Püschel (a.a.O. S. 91)

163) Neumark a.a.O. S. 213

Pahlke ¹⁶⁴ ist gar der Auffassung, daß auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zugunsten eines Prinzips der sozialen Redistribution völlig verzichtet werden sollte ¹⁶⁵.

Mag eine solche Diskussion für den Finanzwissenschaftler so ohne weiteres möglich sein, so tun sich für den Steuerjuristen doch Probleme auf.

Anm.

164) Pahlke a.a.O. S. 42 ff, S. 51

165) So auch Littmann, K. (a.a.O. S. 113 ff), wonach das Leistungsfähigkeitsprinzip als Norm für die Zumessung von Steuerlasten sinnvoll nicht mehr zu verwenden ist. Demgegenüber sehen etwa Haller (Leistungsfähigkeitsprinzip a.a.O. S. 62 sinngemäß) aber auch Pohmer a.a.O. keine finanzwissenschaftliche Alternative zum Leistungsfähigkeitsprinzip, mit der das Problem der individuellen Steuerzumessung besser gelöst werden könnte. Haller, Leistungsfähigkeitsprinzip a.a.O. S. 489: "Der progressive Tarif bewirkt Umverteilung und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in einem. In einer solchen Besteuerung steckt mehr System als etwa in einer rein redistributiven."

Es ist nämlich heute anerkannt, daß der in Art. 134 Weimarer Verfassung aufgestellte Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit, obwohl er vom Grundgesetz nicht ausdrücklich übernommen wurde, sich heute doch aus Art. 3 Abs. 1 GG ableiten läßt ¹⁶⁶.

Anm.

166) BVerfGE 8, 51, 68 f:

"Im Sinne der verhältnismäßigen Gleichheit hat damit der wirtschaftlich Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens zu zahlen als der wirtschaftlich Schwächere."

Klein, Gleichheitssatz

a.a.O. S. 208

Vogel, Steuergesetzgebung

a.a.O. S. 123

Benda/Kreuzer a.a.O. S. 55

Tipke, Steuerrecht a.a.O.
S. 19

Leibholz-Rinck a.a.O.

Anm. 23 zu Art. 3

Lang a.a.O. S. 297, der das Leistungsfähigkeitsprinzip für eine

"fundamentale Konkretisierung der Steuergerechtigkeit" hält.

Engisch a.a.O. S. 171

Die Steuergerechtigkeit verlangt geradezu, im Sinne der verhältnismäßigen Gleichheit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei der Bemessung der Besteuerung zu berücksichtigen.

Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ergibt sich zudem aber auch aus ökonomischen Überlegungen. Dies folgt daraus, daß sämtliche ökonomischen Leistungen und sämtlicher ökonomischer Fortschritt letztlich auf ökonomischen Einkommen basiert, d. h. auf einer Honorierung in Form ökonomischer Einkommen. Dieser Anerkennung der wirtschaftlichen Leistung muß auch die Steuerordnung Rechnung tragen. Geschieht dies auf Dauer nicht, so entfällt ein wichtiger Anreiz für ökonomische Leistungen, die wiederum jede Wirtschaftsordnung benötigt, um langfristig zu funktionieren.

Ob Arbeiter oder Unternehmer, wer wird schon Überstunden machen und damit mehr leisten, wenn es sich finanziell nicht lohnt?

Bei aller, insbesondere finanzwissenschaftlicher Kritik ¹⁶⁷ im Hinblick auf Inhalt und Ausgestaltung ¹⁶⁸ des Leistungsfähigkeitsprinzips kann nicht übersehen werden, daß vom Grundsatz her hiermit auch eine wesentliche soziale Entscheidung getroffen ist, die bereits garantiert, daß der Einzelne in der sozialen Gemeinschaft seinen Bedürfnissen und Mitteln entsprechend besteuert wird und einen entsprechenden Grundstock von wirtschaftlichen Mitteln behält.

Anm.

- 167) Zum derzeitigen finanzwissenschaftlichen Diskussionstand vor allem Haller, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 461 ff m.w.N.
- 168) Mösbauer a.a.O. S. 685 m.w.N.
"Der Streit wird nicht so sehr um das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst, wie um seine Anknüpfungspunkte und deren Erfäßbarkeit geführt."

6.3. Denkbare Spannungsverhältnis zur Verteilungsgerechtigkeit

Steht für den Steuerjuristen damit fest, daß das Prinzip der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit ein zumindest das Einkommensteuerrecht tragendes Systemmerkmal darstellt und als Element der Steuergerechtigkeit gerade auch als Ausdruck sozialer Gerechtigkeit verfassungsrechtlich durch Art. 3 Abs. 1 GG verankert ist ¹⁶⁹, so ist es zu-
förderst seine Aufgabe deutlich zu machen, daß im Rahmen des Gleichheitssatzes ein Konkurrenzverhältnis zur Verteilungsgerechtigkeit auftreten kann.

Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und das Postulat der Steuergerechtigkeit, eine gerechtere Einkommens- und Vermögensverteilung zu erzielen, decken sich nicht in allen Bereichen.

Zwar bewirkt auch eine an Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten orientierte Besteuerung - wie etwa der progressive Einkommensteuertarif - eine Umver-

Anm.

169) oben Fußn. 166

teilung erheblichen Ausmaßes¹⁷⁰. Dies reicht jedoch dem Gesetzgeber nicht immer mehr aus, wie gerade die Neuregelung des Familienlastenausgleichs zeigt.

Kann also das Leistungsfähigkeitsprinzip völlig ersetzt werden durch ein Prinzip der Verteilungsgerechtigkeit?

Aus der Tatsache, daß eine gerechtere Verteilung ein Gebot der Steuergerechtigkeit ist, kann dies nicht gefolgert werden, denn auch die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit ist am Gerechtigkeitsgedanken orientiert.

Andererseits gilt aber auch der Grundsatz der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit nicht absolut. Auch bei seiner Ausgestaltung muß dem Gesetzgeber eine weitgehende Gestaltungsfreiheit zugebilligt werden. Die Grenzen der Differenzierungsmöglichkeiten im Hinblick auf die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG liegen im Grunde auch dort, wo die verfassungsrechtlichen Wertentscheidungen

Anm.

170) Haller a.a.O. S. 3

und elementaren Erfordernisse der Gerechtigkeit außer acht gelassen werden.

Es wird Aufgabe der weiteren Erörterung sein, die Neuregelung des Familienlastenausgleichs an den Elementen der Steuergerechtigkeit - Verteilungsgerechtigkeit und Besteuerung nach Leistungsfähigkeit - zu messen und ein sich möglicherweise ergebendes Konkurrenzverhältnis aufzulösen.

7. Die Neuregelung des Familienlastenausgleichs
im Spannungsverhältnis zwischen Besteuerung
nach Leistungsfähigkeit und Verteilungsge-
rechtigkeit

7.1. Das frühere System und die Neuregelung

Die bis zum 31.12.1974 geltende Regelung des Familienlastenausgleichs beruhte auf einem dualistischen System. Der Staat gewährt zunächst im Rahmen des Einkommensteuerrechts Kinderfreibeträge gemäß § 32 Abs. 2 EStG a. F., die für das erste Kind jährlich 1.200,-- DM, für das zweite Kind 1.680,-- DM und für alle weiteren Kinder je 1.800,-- DM betragen.

Gemäß § 32 Abs. 2 Nr. 3 EStG a. F. standen diese Kinderfreibeträge allen Steuerpflichtigen für eheliche Kinder, eheliche Stiefkinder, für ehelich erklärte Kinder, Adoptivkinder, nicht eheliche Kinder im Verhältnis zur leiblichen Mutter und Pflegekinder zu. Voraussetzung war jedoch, daß das Kind zu Beginn des Veranlagungszeitraumes das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatte.

Auf Antrag konnte darüber hinaus insbesondere auch für in der Berufsausbildung befindliche Kinder über 18 Jahre ein Kinderfreibetrag gemäß § 32 Abs. 2 Nr. 2 EStG a. F. gewährt werden, wenn die Einkünfte und Bezüge des Kindes nicht mehr als 7.200,-- DM jährlich betrugen.

Diese Kinderfreibeträge wurden vom ermittelten Einkommen abgezogen, minderten also letztlich den zu versteuernden Einkommensbetrag und damit die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage.

Je nach Höhe des Steuersatzes - der Progression - war die effektive Steuerentlastung demgemäß um so höher, je höher der Steuerpflichtige in der Progressionszone lag.

Außer durch die Kinderfreibeträge wirkte sich das Vorhandensein von Kindern etwa noch durch höhere Sonderausgabenhöchstbeträge (§ 10 Abs. 3 Nr. 2 a EStG a. F.) und eine Verminderung der zumutbaren Eigenbelastung (§ 64 EStDV a. F.) im Rahmen der das Einkommen mindernden außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 33 EStG a. F. aus. Auch für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe war die Zahl der zum Haushalt gehörenden

Kinder unter Umständen von Bedeutung
(vgl. § 33 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG a. F.).

Zu dieser steuerlichen Entlastung gewährte der Staat - allerdings erst ab dem zweiten Kind - ein Kindergeld. Hiervon ausgenommen waren lediglich die Angehörigen des öffentlichen Dienstes, die Kinderzuschläge im Rahmen ihrer Dienstbezüge erhielten und die Sozialrentner. Allerdings gab es auch bei den Leistungen aus der Sozialversicherung, aus der Kriegsopferversorgung und der Unterhaltshilfe aus dem Lastenausgleich Kinderzuschläge.

Die Gewährung des Zweitkindergeldes in Höhe von 25,-- DM monatlich war davon abhängig, daß das Einkommen der Anspruchsberechtigten 18.360,-- DM jährlich nicht übersteigen durfte. Für das dritte Kind betrug das monatliche Kindergeld 50,-- DM, für das vierte Kind 60,-- DM und für jedes fünfte und weitere Kind wurden 70,-- DM monatlich gewährt.

Die Kritik ¹⁷¹ an der bisherigen

Anm.

171) hierzu i.E. Paulick,
Familienlastenausgleich,
a.a.O. S. 138, 139 m.w.N.

Regelung zielte in erster Linie darauf ab, daß die Kinderfreibeträge sich nicht bei allen Anspruchsberechtigten auswirkten und im übrigen die Steuerentlastung bei wachsendem Einkommen steige. Auch wurde mit Recht die Höhe dieser Freibeträge beanstandet, die trotz gestiegener Unterhaltskosten seit 1962 unverändert blieben.

Dieses dualistische System ist nun ab 1.1.1975 durch ein einheitliches Kindergeldsystem, in das auch der öffentliche Dienst einbezogen wurde, abgelöst worden ¹⁷².

Danach gewährt der Staat unabhängig vom Einkommen der Eltern für das erste Kind monatlich 50,-- DM, für das zweite Kind monatlich 70,-- DM und für das dritte und jedes weitere Kind monatlich 120,-- DM steuerfrei als Kindergeld ¹⁷³.

Anm.

172) vgl. Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung (Einkommensteuerreformgesetz) vom 5.8.1974 BGBl. I 1769.

173) Diese Reform des Familienlastenausgleichs bezeichnet Kieschke (a.a.O. S. 1737) "als das sozialpolitische Kernstück des Einkommensteuerreformgesetzes."

Diese Systemänderung im Bereich des Familienlastenausgleichs ist aus ver-
teilungspolitischer Sicht von größter
Bedeutung. Sie hat aufkommensmäßig
zu einem Steuerausfall von ca. vier
Milliarden DM geführt.

Sinn der Reform ist es in erster Linie
gewesen, allen Kindern gleich hohe
staatliche Leistungen zu gewähren,
was als sozial- und familienpolitisch
notwendig erachtet wurde.

Trotz dieses Übergangs zu einer ein-
heitlichen Kindergeldregelung ist das
frühere duale System jedoch nicht in
vollem Umfange abgelöst worden ¹⁷⁴.

Zwar wird ein steuerlicher Kinder-
freibetrag nicht mehr gewährt, das
Vorhandensein von Kindern wird jedoch
nach wie vor - wenn auch mit gewisser
Modifizierung des früheren Rechts -
steuerlich berücksichtigt. Zu er-
wähnen ist hier insbesondere die Er-
höhung der Sonderausgabenhöchstbeträge
(§ 10 Abs. 3 Nr. 1 EStG) beim Vorhanden-
sein von Kindern und die Berücksichti-

Anm.

174) i.E. Schöberle a.a.O. S. 300
Giloy a.a.O. S. 1545 ff
Paulick, Familienlasten-
ausgleich, 139 ff

gung der Kinder bei Ermittlung der zumutbaren Eigenbelastung im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen des § 33 EStG (§ 33 Abs. 3 EStG).

Auch für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe erwachsen, spielt die Anzahl der zum Haushalt gehörenden Kinder nach wie vor eine Rolle (§ 33 a Abs. 3 EStG).

7.2. Kinderlastenausgleich und Steuergerechtigkeit

7.2.1. Das Verhältnis zur Verteilungsgerechtigkeit

Sieht man die Neuregelung des Familienlastenausgleichs zunächst unter Außerachtlassung des Leistungsfähigkeitsprinzips, so stellt sich bei der Untersuchung hinsichtlich der Steuergerechtigkeit dieser Maßnahme die Frage nach der Auswirkung auf die Verteilungsgerechtigkeit.

Die Befürworter der Neuregelung haben diese gerade unter dem Gesichtspunkt der Verteilungsgerechtigkeit begrüßt ¹⁷⁵.

Anm.

175) So etwa Paulick, Familienlastenausgleich, a.a.O. S. 143:

"Der Reformgesetzgeber hat das Schwergewicht offensichtlich auf die sozial- und gesellschaftspolitischen Interessen gelegt."

Hoffmann/Schneider a.a.O. S. 1961:

"Der Gesetzgeber entspricht mit dem erklärten Normzweck größerer Chancengleichheit für alle Kinder einem Gebot der sozialen Gerechtigkeit."

Es ist sicher nicht zu verkennen, daß gerade den Beziehern kleiner Einkommen eine wesentliche Verbesserung zuteil wurde, während die Bezieher höherer Einkommen eine nur geringfügige oder sogar gar keine zusätzliche Entlastung erfahren konnten. Teilweise wird sogar eine Schlechterstellung gegenüber der früheren Regelung deutlich, wie auch die instruktiven Berechnungsbeispiele von Laux 176 zeigen.

Danach wird eine Verbesserung gegenüber dem bisherigen System etwa bis zu einem Steuersatz von 40% erzielt. Diese Verbesserung ist um so größer, je niedriger der Steuersatz ist. Bei einer Steuerprogression über 40% führt die Neuregelung langsam zu einer Schlechterstellung gegenüber dem bisherigen Recht. Auffällig ist jedoch, wie stark die Höhe der Verbesserung oder Verschlechterung nicht allein vom Steuersatz

Anm.

176) Laux a.a.O. S. 1130, 1131

sondern auch von der Zahl der Kinder abhängig ist. So wird bei ein und zwei Kindern eine Verschlechterung bis in die Spitzensteuersätze hinein kaum spürbar. Bei drei und vier Kindern tritt die Verschlechterung gegenüber dem bisherigen Recht schon etwa bei 40% - also durchaus noch im Bereich mittelständischer Einkommen - ein und vom sechsten Kind ab verschlechtert die Neuregelung den bisherigen Familienlastenausgleich schon von einem Steuersatz von 33% ab.

Stellt man also lediglich aus der Sicht der Verteilungspolitik darauf ab, daß durch diese Maßnahme auch die starke Differenzierung der Einkommen gemindert werden soll, so ist sie positiv zu bewerten, denn diesem Ziel dient sie mit Sicherheit, wenn auch nicht so vorbehaltlos, wie es vielerorts dargestellt wird.

So wird durch die Berechnungen von Laux deutlich, daß Familien mit bis zu zwei Kindern durch die Neuregelung des Familien-

lastenausgleichs gegenüber dem bisherigen Recht - damit auch unter Einbeziehung des bisherigen Einkommensteuertarifs, d. h. auch des Spitzensteuersatzes von 53% - im Grunde keine oder doch höchstens eine kaum spürbare Verschlechterung erfahren haben.

Im Bereich der niedrigen und mittleren Einkommen zeigen sich absolut und relativ erhebliche Verbesserungen. Der Gesetzgeber hat also offensichtlich bei diesen Familiengrößen eine Nivellierung nach oben durchgeführt, d. h. vereinfacht dargestellt, die bisher in der höchsten Progressionsstufe erreichbare Steuerermäßigung wurde auf alle Einkommensbezieher, unabhängig von deren Einkommenshöhe, ausgedehnt. Daß dies aus finanzwirtschaftlicher Sicht zu einer im Grunde entsprechend hohen Neuverschuldung der öffentlichen Hand führen mußte, ist klar, da andere mögliche Deckungsmittel - etwa Steuererhöhungen - nicht eingesetzt werden konnten, denn

sonst wäre der angestrebte Effekt wieder relativiert worden.

Anders ist es bei steigender Kinderzahl. Hier wandeln sich die bei einem Steuersatz von knapp über 30% gerade noch spürbaren Verbesserungen sehr schnell in eine Verschlechterung gegenüber dem bisherigen Recht um, und zwar um so schneller, je größer die Zahl der Kinder ist. In Familien dieser Größenordnung nivelliert der Gesetzgeber also nicht nach oben, sondern er verteilt echt um, d. h. er entlastet die niedrigen Einkommen und belastet höhere, aber auch mittlere, um sich den erforderlichen Finanzbedarf zu sichern.

Trotz der sich hier bereits aufzeigenden Problematik - Bezieher mittlerer Einkommen mit vielen Kindern werden schlechter, Bezieher höherer und gar höchster Einkommen mit ein oder zwei Kindern dagegen sogar besser gestellt - muß aus der Sicht der Verteilungsgerechtigkeit die Neuregelung des

Familienlastenausgleichs positiv beurteilt werden. Denn mit der gebotenen Einschränkung im Hinblick auf die Kinderzahl, kann doch aus dieser Sicht von einer durchgängigen Verbesserung des Familienlastenausgleichs durch die Neuregelung gesprochen werden, die um so größer ist, je niedriger das Einkommen ist.

7.2.2. Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit

Das Prinzip der Leistungsfähigkeit im Rahmen der Besteuerung basiert darauf, daß dem wirtschaftlich Leistungsfähigeren ein größerer Prozentsatz seines Einkommens weggesteuert werden muß. Dies hat natürlich umgekehrt zur Folge, daß alle "einkommensmindernden Aufwendungen" den Steuerpflichtigen mit dem gleichen Prozentsatz steuerlich entlasten, mit dem er seine Bezüge letztlich versteuern muß¹⁷⁷. Dabei ist der Begriff "Einkommen" hier bewußt noch nicht im steuertechnischen Sinne verstanden, sondern er umfaßt alle Aufwendungen, gleichgültig, ob sie bei der Ermittlung der Einkünfte, des Einkommens oder des zu versteuern- den Einkommensbetrages zu berücksichtigen sind.

Anm.

- 177) StRK a.a.O. S. 66 II/19
"Nach Auffassung der Kommission ist der Abzug von der Bemessungsgrundlage eine Konsequenz aus der Progression des Est-Tarifs."

Im Grunde genommen ist also die höhere steuerliche Entlastung bei einkommensmindernden Aufwendungen von Beziehern größerer Einkünfte nichts anderes als die teilweise Rückgängigmachung eines Nachteiles, der ihnen dadurch entsteht, daß sie ihr Einkommen nicht mit 22%, sondern etwa mit 30%, 40% oder in der Spitze heute mit 56% versteuern müssen.

Besteuerung nach Leistungsfähigkeit bedeutet also progressive Besteuerung, aber auch damit progressive Entlastung. Das Argument, daß der, der infolge geringer Einkünfte durch den gleichen Freibetrag auch nur einen geringeren Vorteil habe als der Bezieher hoher Einkünfte, verkennt damit den Grundgedanken des Einkommensteuerrechts ¹⁷⁸.

Anm.

178) Trotzdem i.d.S. das Minderheitsvotum in der StRK (StRK a.a.O. S. 204 II/613) und die Vorschläge des DGB (oben Fußn. 56)

Welche Beträge erhöhen und welche Aufwendungen mindern nun aber die steuerliche Leistungsfähigkeit?

Das Einkommensteuerrecht geht zunächst von einer Ermittlung der Einkünfte für jeweils sieben Einkunftsarten aus. Es sind dies die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Tätigkeit, nicht-selbständiger Tätigkeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG ¹⁷⁹.

Diese Aufzählung ist abschließend. Die Abgrenzung der Einkunftsarten untereinander bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24 EStG.

Innerhalb der einzelnen Einkunftsarten wird durch die Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben der jeweilige Überschuß

Anm.

179) vgl. § 2 Abs. 1 EStG

oder Verlust ermittelt. Steuer-
technisch werden dabei die Ein-
nahmen der in § 2 Abs. 1 Nr. 1-3 EStG
bezeichneten Einkunftsarten als
Betriebseinnahmen, die Ausgaben
als Betriebsausgaben und der
Überschuß als Gewinn bezeichnet.
Bei den in § 2 Abs. 1 Nr. 4-7 EStG
genannten Einkunftsarten werden
die Ausgaben als Werbungskosten
deklariert.

Die Einkünfte der einzelnen Ein-
kunftsarten (Gewinn, Überschuß,
Verlust) werden zusammengestellt,
d. h. addiert bzw. Verluste in
Abzug gebracht und so die Summe
der Einkünfte festgestellt ¹⁸⁰.

Dieser Betrag ist aber noch nicht
die Bemessungsgrundlage, d. h.
der Gradmesser der steuerlichen
Leistungsfähigkeit. Vielmehr
wird durch Abzug der Sonderaus-
gaben nach § 10 ff EStG (ins-
besondere Versicherungsbeiträge

Anm.

180) § 2 Abs. 3 EStG insoweit
geändert gegenüber
§ 2 Abs. 2 Satz 1 EStG a. F.

und sonstige Vorsorgeaufwendungen, Bausparkassenbeiträge sowie etwa Spenden, Kirchensteuer, Renten und dauernde Lasten) und der außergewöhnlichen Belastungen nach §§ 33, 33 a EStG das Einkommen ermittelt ¹⁸¹.

Aber auch das Einkommen ist noch nicht Grundlage der Steuerberechnung. Vielmehr werden hiervon noch besondere Freibeträge, etwa Altersfreibeträge, in Abzug gebracht, wonach sich das zu versteuernde Einkommen ergibt, das die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer bildet ¹⁸².

Nach § 32 Abs. 2 und 3 EStG a. F. waren auch die Kinderfreibeträge bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu berücksichtigen.

Anm.

181) § 2 Abs. 4 EStG insoweit
geändert gegenüber
§ 2 Abs. 2 Satz 1 EStG a. F.

182) § 2 Abs. 5 EStG

Dieser Überblick macht deutlich, daß es eine Vielzahl von "Einnahmen" und "Aufwendungen" gibt, die die steuerliche Bemessungsgrundlage beeinflussen und damit je nach Höhe der Progression den Steuerpflichtigen mehr oder weniger be- bzw. entlasten.

Wird aber insbesondere durch die zum Abzug zugelassenen Aufwendungen die steuerliche Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen genau bestimmt oder sind hier auch Aufwendungen enthalten, die mehr den Charakter einer Subvention für bestimmte Arten von Einkünften oder für bestimmte Einkommensverwendungen haben?

Für solch typische Vergünstigungen, die nicht unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten gewährt wurden, hält Vogel ¹⁸³ etwa die Steuerfreiheit der Abgeordneten-
diäten oder auch die Freistellung gewisser Zinseinnahmen gemäß § 3 Nr. 45, 53 oder auch 54 EStG a. F.

Anm.

183) Vogel a.a.O. S. 2106

An diese Differenzierung muß sich die Frage anschließen, ob das Vorhandensein von Kindern und die Sorge hierfür die steuerliche Leistungsfähigkeit mindert oder aber ob der früheren steuerlichen Berücksichtigung mehr der Charakter einer Subvention zugesprochen werden mußte. Würde Letzteres zutreffen, so wäre der Gesetzgeber sicher in der Lage sie zu variieren, ja unter Umständen sogar ganz zu entziehen.

Daß aber das Vorhandensein und die Sorge für Kinder die steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mindert, wird weder von Befürwortern noch von Gegnern der Neuregelung des Familienlastenausgleichs bestritten ¹⁸⁴.

Anm.

- 184) Vogel a.a.O. S. 2106
Hoffmann/Schneider a.a.O. S. 1958
Paulick, Familienlastenausgleich a.a.O. S. 143
StRK a.a.O. S. 203 f II/611 f
Hartmann-Böttcher-Grass a.a.O. zu § 32 EStG Anm. 1
"Das deutsche Einkommensteuerrecht knüpft an die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen an. Da die steuerliche Leistungsfähigkeit auch vom Familienstand abhängig ist, berücksichtigt

Trotzdem wird hier bereits bei der Bestimmung der steuerlichen Leistungsfähigkeit eine Differenzierung deutlich.

Während Vogel ¹⁸⁵ als Gegenstand der Einkommensteuer die

noch Anm. 184)

das deutsche Einkommensteuerrecht ebenso wie die meisten ausländischen Einkommensteuerrechte den Familienstand bei der Bemessung der Einkommensteuer."

Albers a.a.O. S. 36

Blümich-Falk a.a.O.

Bd. I S. 154

185) Vogel a.a.O. S. 2105
So auch Tipke, Steuerrecht a.a.O. S. 209 f, der vom "disponiblen Einkommen" des Stpfl. als Bemessungsgrundlage ausgeht.

I.d.S. auch Lang a.a.O. S. 298, 299:

"Eine an Gerechtigkeitsvorstellungen des Verfassungsgebers orientierte Besteuerung des Einkommens darf an den Größen der persönlich individuellen Leistungsfähigkeit nicht vorbeigehen. Dies ist nur durch eine entsprechende Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage und nicht durch Abzug von der Steuerschuld zu verwirklichen."

im Einkommen des Steuerpflichtigen zum Ausdruck kommende "wirtschaftliche Leistungsfähigkeit" sieht - d. h. nicht die Summe der Bruttoerträge, sondern nur denjenigen Teil dieser Erträge, der dem Steuerpflichtigen als "Leistungsfähigkeit" zur Verfügung steht - unterscheiden etwa Hoffmann/Schneider¹⁸⁶ zwischen Einnahmen und Aufwendungen im Bereich der Einkommensentstehung und solchen im Bereich der Einkommensverwendung.

Die der Einkommensverwendung zuzuordnenden Ausgaben sind nach dieser Auffassung grundsätzlich dem nicht abzugsfähigen Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen und nur beim Vorliegen zwingender Gründe als Minderung der individuellen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen. Wenn dies auch dann - wie etwa beim Familienlastenausgleich -

Anm.

186) Hoffmann/Schneider a.a.O.
S. 1957 m.w.N.

geschehen müsse, so sei der Gesetzgeber in diesem Bereich in seiner Ausgestaltung freier als im Bereich der Einkommensentstehung.

Die Problematik dieser Differenzierung zeigt sich allerdings schon an folgendem Beispiel.

Ist es tatsächlich zulässig, daß der, der zehn Tausend DM für ein riskantes Geschäft aufwendet und verliert, steuerlich entlastet werden muß, der aber, der den gleichen Betrag für seine Kinder ausgibt, keine oder eine nur verhältnismäßig geringere Entlastung zu erfahren braucht?

Es bleibt festzuhalten, daß im Grunde unbestritten ist, daß das Vorhandensein von Kindern und die Sorge hierfür eine zu berücksichtigende Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit darstellt.

Läßt sich unter Berücksichtigung dieses Aspektes die Neuregelung des Familienlastenausgleichs

noch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbaren?

Nun ist die Tatsache, daß eine Berücksichtigung erfolgen muß, nicht gleichbedeutend damit, daß der Gesetzgeber völlig gebunden wäre. Vielmehr ist ihm auch im Hinblick auf Inhalt und Ausgestaltung der Leistungsfähigkeit eine gewisse Gestaltungsfreiheit zuzubilligen, die sich allerdings verfassungsrechtlich legitimieren muß. Diese verfassungsrechtliche Legitimation muß sich dabei insbesondere am Gleichheitssatz orientieren.

Aber auch unter Berücksichtigung des Gleichheitssatzes ist die Gestaltungsmöglichkeit des Gesetzgebers zumindest so lange relativ weit, so lange er das System der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit nicht aus den Augen verliert. Er kann typisieren, pauschalisieren und dabei auch differenzieren, ohne immer die zweckmäßigste und vernünftigste Regelung finden zu müssen. Solange noch sachliche Gründe vorhanden sind, kann von Willkür keine Rede sein.

Anders ist es jedoch, wenn der Gesetzgeber das System der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit verletzt, sei es, daß er Einnahmen, die die Leistungsfähigkeit erhöhen, mit einem für alle gleichen Steuersatz besteuert oder leistungsfähigkeitsmindernde Aufwendungen mit einem für alle gleichen Abzug zuläßt.

Die progressive Be- aber auch Entlastung ist entscheidendes Kriterium der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit. Wer diesen Mechanismus durchbricht, besteuert nicht mehr nach Leistungsfähigkeit.

Die Neuregelung des Familienlastenausgleichs durchbricht insoweit das System der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit, indem an die Stelle einer progressiven Entlastung durch Steuerfreibeträge eine für alle proportionale Entlastung durch das Kindergeld tritt 187.

Anm.

- 187) Albers a.a.O. S. 36
Bals a.a.O. S. 1482
Laux a.a.O. S. 1132
Paulick, Familienlastenausgleich a.a.O.
S. 142, 143 m.w.N.

Eine solche Systemdurchbrechung kann auch nach der herkömmlichen Interpretation des Art. 3 GG nicht als Randkorrektur abgetan werden, da sie praktisch immer einmal eine Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte und zum anderen eine Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte beinhaltet.

Die Ungleichbehandlung ergibt sich im Vergleich zu den Steuerpflichtigen, die gleich verdienen, anstelle der vom progressiven Abzug ausgeschlossenen Aufwendungen aber andere haben, die progressiv entlastet werden. Dies zeigt sich gerade deutlich beim Vergleich der Aufwendungen für Kinder mit Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger für andere nahe Angehörige erbringt. Letztere Unterhaltsverpflichtungen können nach wie vor gemäß § 33 a Abs. 1 EStG und jetzt sogar mit einem Freibetrag bis zu drei Tausend DM im Kalenderjahr¹⁸⁸ einkommens-

Anm.

188) § 33 a Abs. 1 EStG a. F. sah lediglich einen Freibetrag von 1.200,-- DM im Kalenderjahr vor.

mindernd berücksichtigt werden.

Wird damit nicht die Unterhaltung dieser Personen höher honoriert als die der eigenen Kinder?

Die Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte ergibt sich im Vergleich zu den Steuerpflichtigen, die zwar die gleichen Aufwendungen haben, aber wegen ihres geringeren Einkommens auch ihre Einnahmen nur niedriger zu versteuern brauchen.

Es bleibt an dieser Stelle festzuhalten, daß die Neuregelung des Familienlastenausgleichs dem Prinzip einer Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und damit diesem Element der Steuergerechtigkeit nicht gerecht wird.

Die Erörterung unter 7.2. hat somit insgesamt gezeigt, daß im Bereich der Steuergerechtigkeit konkurrierende Elemente auftreten können. So geht die Neuregelung des Familienlastenausgleichs mit dem erstrebten Ziel einer gerechteren Einkommens- und Vermögensverteilung durchaus

konform; sie erscheint insoweit als adäquates Mittel.

Anders ist es dagegen im Verhältnis zur Besteuerung nach Leistungsfähigkeit. Diesem Prinzip der Steuergerechtigkeit wird die Neuregelung nicht gerecht.

Welchem Element der Steuergerechtigkeit ist nun der Vorrang zu geben? Stehen alle gleichberechtigt nebeneinander?

7.3. Die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung des Familienlastenausgleichs

7.3.1. Die Diskussion im Schrifttum

Im Schrifttum ist die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung schon vor ihrem Inkrafttreten diskutiert worden, wenn auch unter unterschiedlichen Aspekten¹⁸⁹.

Anm.

- 189) Hinzuweisen ist insbesondere auf:
Laux a.a.O. S. 1129 ff
Lang a.a.O. S. 293 ff
Müller, J. a.a.O. S. 474 ff, der insbesondere einen Teilaspekt der Neuregelung, nämlich die Schlechterstellung der "nicht-ehelichen Väter", denen praktisch von vornherein das Kindergeld abgesprochen wurde, verfassungsrechtlich überprüft. Diese Problematik ist meinerseits in der folgenden Erörterung ausgeklammert, da es insoweit nicht um eine "Systemänderung", sondern um die Berücksichtigung eines Personenkreises überhaupt geht.
Paulick, Familienlastenausgleich a.a.O. S. 138 ff
Vogel a.a.O. S. 2105 ff
Hoffmann/Schneider a.a.O. S. 1956 ff

Der Finanzausschuß des Bundestages hat zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung fünf Gutachter ¹⁹⁰ gehört. Diese kamen zu unterschiedlichen Ergebnissen, wie der Bericht des Finanzausschusses ausweist.

So wurde die Neuregelung von Friauf, Tipke und Vogel für verfassungswidrig gehalten, während Hoffmann und Schneider die Verfassungsmäßigkeit bejahten ¹⁹¹.

Vogel ¹⁹² geht dabei in seiner Argumentation von der Ungleichbehandlung hochverdienender Steuerpflichtiger mit Kindern gegenüber gleich hochverdienenden Steuerpflichtigen ohne Kinder aus, deren steuerliche Leistungsfähigkeit aus anderen Gründen gemindert ist.

Anm.

190) Die Professoren Friauf (Köln), Hoffmann (Bremen), Tipke (Köln) und Vogel (Heidelberg) sowie den Privatdozenten Schneider (Freiburg).

191) BT-Drucks. 7/2180
(zu Drucks. 7/2164) S. 4 ff,
7 ff

192) Vogel a.a.O. S. 2107 ff

Solche andere Gründe sind nach Vogel¹⁹³ sämtliche, die Leistungsfähigkeit mindernden Ausgaben - gleichgültig, ob sie dem Bereich der Einkommensentstehung oder dem der Einkommensverwendung zuzurechnen sind -, d. h. also etwa sowohl Betriebsausgaben und Werbungskosten als auch Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen.

Dabei beurteilt Vogel die Ungleichbehandlung an Art. 6 GG, den er auch in Fragen der Ungleichbehandlung, soweit es um den Schutz von Ehe und Familie geht, als *lex specialis* gegenüber Art. 3 Abs. 1 GG bezeichnet¹⁹⁴.

Im Ergebnis findet Vogel für die Ungleichbehandlung keine Rechtfertigung, weil alle denkbaren Rechtfertigungsgründe - wie etwa die erstrebte Besserstellung der Eltern mit geringerem Einkommen - zwar im Hinblick auf einen Vergleich

Anm.

193) Vogel a.a.O. S. 2108

194) Vogel a.a.O. S. 2108 m.w.N.
Fußn. 33

mit diesem Personenkreis diskutiert werden könnten, damit aber nicht die Ungleichbehandlung zu dem infrage stehenden Personenkreis - nämlich den gleich hochverdienenden Steuerpflichtigen ohne Kinder - rechtfertigen könnten.

Gegen Vogel wenden Hoffmann/Schneider ein, daß das von Vogel herausgestellte Vergleichspaar - einerseits Eltern mit Kindern und andererseits andere Steuerpflichtige ohne Kinder, deren steuerliche Leistungsfähigkeit aus anderen Gründen geschmälert ist - schon unzutreffend sei ¹⁹⁵, da nach dem von Vogel gebildeten Vergleichspaar Kinderlasten mit ganz anderen, den Schutz der Familie nicht berührenden Belastungen, die zudem auch noch zum Teil dem Bereich der Einkommensentstehung zuzurechnen seien, verglichen werden müßten.

Anm.

195) Hoffmann/Schneider
a.a.O. S. 1960

Die Differenzierung muß nach Hoffmann/Schneider allein zwischen Familien und gleich verdienenden kinderlosen Steuerpflichtigen erfolgen. Hier wäre dann auch zu Recht Ungleiches ungleich behandelt, da Familien eine Kinderentlastung enthalten, kinderlose Ehepaare dagegen nicht. Daß an die Stelle der steuerlichen progressiven Entlastung eine proportionale Entlastung getreten sei, sei hinzunehmen, da 95% aller Familien besser gestellt würden und die Neuregelung sich damit im ganzen als familienfreundlich erweise.

Im übrigen weisen Hoffmann/Schneider 19 darauf hin, daß es eine Reihe guter, auch verfassungsrechtlich zu beachtender Gründe für die Ersetzung der Kinderfreibeträge durch eine gleichmäßige Kinderentlastung gebe. So sei die hierdurch zu erzielende größere Chancengleichheit ein Gebot sozialer Gerechtigkeit, das

Anm.

196) Hoffmann/Schneider
a.a.O. S. 1961

Ziel der Entlastung niedriger bei gleichzeitiger geringfügiger Mehrbelastung höherer Einkommen folge aus dem Sozialstaatsprinzip und schließlich ermögliche die Neuregelung auch eine breitgestreutere Familienförderung.

Auch Paulick¹⁹⁷ bejaht im Ergebnis die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung, wenn er auch zuzilligt, daß die verschiedenen Gruppen von Einkommensbezieheren durchaus unterschiedlich behandelt würden, wodurch Art. 3 Abs. 1 GG, aber auch Art. 6 Abs. 1 GG tangiert sein könnten.

Paulick führt an, der Gesetzgeber habe die finanz-, wirtschafts- und sozialpolitischen Interessen gegeneinander abgewogen und im Rahmen seines Ermessens eine Lösung gefunden, bei der er das Schwergewicht offenbar auf die sozial- und gesellschaftspolitischen Interessen gelegt habe¹⁹⁸.

Anm.

197) Paulick, Familienlastenausgleich a.a.O. S. 143, 144

198) Paulick, Familienlastenausgleich a.a.O. S. 144

Diese im Grunde politische Entscheidung könne auch das Bundesverfassungsgericht lediglich daraufhin überprüfen, ob der Gesetzgeber die "äußersten Grenzen seines Ermessensbereichs" überschritten habe. Daß der Gesetzgeber in seiner Zielrichtung sich am Sozialstaatsprinzip orientiert habe reiche jedoch aus, um eine solche Ermessensüberschreitung zu verneinen.

7.3.2. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 23.11.1976

Das Bundesverfassungsgericht¹⁹⁹ hat die Verfassungsbeschwerden mehrerer Eltern gegen die Neuregelung des Familienlastenausgleichs zurückgewiesen.

Zwar geht das Gericht vom grundsätzlichen Gebot der Steuererechtigkeit aus, die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu orientieren. Dies gelte insbesondere für die Einkommensteuer. Danach sei der Gesetzgeber auch verpflichtet, Ausgaben des Steuerpflichtigen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen, wenn sie der Sphäre der Einkommensverwendung zuzurechnen, für den Steuerpflichtigen aber unvermeidbar sind. Die wirtschaftliche Belastung der Eltern durch Unterhaltsverpflichtungen gegenüber ihren Kindern stellt

199) Beschl. des BVerfG vom 23.11.1976 - 1 BvR 150/75 - NJW 1977, 241 f.

Anm.

199) Beschluß vom 23.11.1976 -
1 BvR 150/75 -
NJW 1977, 241 f.

nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts eine solche Sonderbelastung dar, die ohne Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit nicht außer acht gelassen werden könne.

Das Gericht ist jedoch der Meinung, daß das Gebot der Steuergerechtigkeit dem Gesetzgeber nicht zwingend vorschreibe, wie diese Entlastung zu erfolgen habe. Vielmehr sei ihm insoweit eine weitgehende Gestaltungsfreiheit zuzubilligen, wobei er sich gerade auch von sozial- und gesellschaftspolitischen Erwägungen und Absichten leiten lassen dürfe. Die Pflicht zur Berücksichtigung der Unterhaltslasten im Bereich des Einkommensteuerrechts entfalle, wenn auf anderem Wege der Minderung der Leistungsfähigkeit Rechnung getragen werde, wie es vorliegend durch das einheitliche Kindergeld geschehe.

Auch die Tatsache, daß die Höhe des Kindergeldes anerkanntermaßen den tatsächlichen wirtschaftlichen Belastungen nicht

entspricht, stellt nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts keinen Verstoß gegen Art. 3 in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 GG dar.

Der Gesetzgeber könne im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit davon absehen, die je nach der sozialen Stellung sehr unterschiedlichen Unterhaltsaufwendungen in vollem Umfang entlastend zu berücksichtigen.

Diesen Gestaltungsrahmen habe die Neuregelung des Familienlastenausgleichs nicht verlassen, da berücksichtigt werden müsse, daß die bisher im Einkommensteuerrecht gewährten Kinderfreibeträge auch den tatsächlichen Aufwand nicht vollends berücksichtigt hätten und der Staat im übrigen im gesamten Schul-, Bildungs- und Ausbildungssystem weitere hohe Leistungen aus Haushaltsmitteln erbringe.

Letztlich führt auch der Vergleich zwischen Steuerpflichtigen mit niedrigem Einkommen und Steuer-

pflichtigen mit höherem Einkommen nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts nicht zu einem Verstoß gegen den Gleichheitssatz. Die Belastung durch den zu erbringenden Unterhalt treffe den Bezieher hoher Einkommen im Gegensatz zu dem weniger Verdienenden in einem Lebensbereich, in dem eine Beschränkung eher zulässig erscheine.

7.3.3. Eigene Stellungnahme

Die Gegenüberstellung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts und der in der Literatur zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung des Familienlastenausgleichs vertretenen Auffassungen macht, so meine ich, zunächst noch einmal eines deutlich:

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zum Gleichheitssatz - Bildung von Vergleichspaaren, Willkürgrenze, sachlicher Grund - ist in der Tat im Steuerrecht von besonderer Problematik.

Dies bestätigt nur die oben unter 4.2. bereits vertretene Meinung von Klein ²⁰⁰.

So wird, wenn man die Auffassungen von Vogel einerseits und Hoffmann/Schneider andererseits vergleicht, deutlich, daß schon bei der Bildung der Vergleichspaare, je nachdem wie der Bezugspunkt gewählt ist, die Entscheidung im

Anm.

200) oben Fußn. 109

Grunde präjudiziert werden kann. Und selbst wenn das Ergebnis erzielt wird, Ungleiches sei gleich oder Gleiches sei ungleich behandelt worden, so ist gerade im Steuerrecht mit seiner vielfältigen, jedoch verfassungsrechtlich im Grunde gebilligten Zweckverfolgung²⁰¹ das Auffinden eines die Differenzierung rechtfertigenden sachlichen Grundes nicht allzu schwierig. Und so geht auch aus den Ausführungen von Paulick hervor, daß er diese Problematik erkennt. Er geht von einer politischen Entscheidung des Gesetzgebers aus, die seitens der Gerichte und auch des Bundesverfassungsgerichtes nur in ganz beschränktem Umfang auf die Verfassungsmäßigkeit hin überprüft werden kann, nämlich ob die äußersten Grenzen des Ermessensbereiches nicht überschritten wurden²⁰².

Anm.

201) oben Fußn. 34

202) Paulick, Familienlastenausgleich a.a.O. S. 143

Folgt man somit der Auffassung Klein's, daß die herkömmliche Prüfung steuerlicher Normen am Gleichheitssatz nicht zu befriedigenden Ergebnissen zu führen vermag - und man wird dies nach den aufgezeigten Unzulänglichkeiten wohl tun müssen -, so ergeben sich hieraus zwei Konsequenzen:

Die eine ist die Anerkennung einer weitestgehenden Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers und die andere die Feststellung, daß die einzelnen Elemente der Steuergerechtigkeit untereinander grundsätzlich gleichrangig sind.

Im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit kann der Gesetzgeber seine politischen Vorstellungen verwirklichen, die infrage kommenden finanz-, wirtschafts- und gesellschaftspolitischen Interessen gegeneinander abwägen und werten, sowie die Schwerpunkte setzen, die sich für ihn aufgrund des Wählerauftrages ergeben. In diesem Bereich eine zu weitgehende

gerichtliche Kontrolle zu statuieren hieße nicht nur das Prinzip der Gewaltenteilung zu verkennen, sondern würde auch die Gerichte überfordern. Das Ergebnis wäre nicht ein Mehr sondern ein Weniger an Rechtsstaatlichkeit, hervorgerufen durch die längere Verfahrensdauer und die damit zwangsläufig verbundene größere Rechtsunsicherheit.

Und auch die zweite Konsequenz ist vom Ausgangspunkt her zunächst nur folgerichtig: Alle Elemente der Steuergerechtigkeit sind untereinander gleichrangig.

Ob Verteilungsgerechtigkeit oder andere gesellschafts- und sozialpolitische Postulate, ob Besteuerung nach Leistungsfähigkeit, die Berücksichtigung des Rechtsempfindens oder auch Steuervereinfachung: Der Gesetzgeber muß all diese Inhalte der Steuergerechtigkeit werten und abwägen; er kann aber aufgrund seiner politischen Vorstellungen die

Schwerpunkte setzen ²⁰³.

Dies bedeutet, daß auch das im Bereich der Neuregelung des Familienlastenausgleichs aufgezeigte Konkurrenzverhältnis zwischen einer an Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten orientierten Besteuerung und dem erstrebten Ziel einer gerechteren Einkommensverteilung vom Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit entschieden werden kann ²⁰⁴.

Doch mit dieser Feststellung kann die Prüfung des Gleichheitssatzes noch nicht beendet sein, denn jede auch noch so große Freiheit

Anm.

203) BVerfGE 27, 57, 68:

"Zu einer reinen Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist der Gesetzgeber von Verfassungswegen nicht verpflichtet."
So ausdrücklich bestätigt in NJW 1977, 241

204) So im Ergebnis auch die Befürworter der Neuregelung insbes. Paulick, Familienlastenausgleich a.a.O. S. 143, 144 und Hoffmann/Schneider a.a.O. S. 1961

hat in einer rechtsstaatlichen Ordnung ihre Grenzen und dies gilt auch für die Gestaltungsmöglichkeiten oder den Ermessensrahmen des Gesetzgebers.

Daß dies so ist, ja sein muß, wird nicht bestritten ²⁰⁵.

Aber wo liegen diese Grenzen? Sie ergeben sich einmal - wie Klein ²⁰⁶ mit Recht ausführt -, aus den verfassungsrechtlichen Grundentscheidungen, zum anderen aber auch aus dem Gleichheitssatz selbst.

Der Gleichheitssatz ist - wie oben schon dargestellt wurde - ein Gerechtigkeitsprinzip, das die Herstellung und Verwirklichung sozialer Gerechtigkeit im Auge hat. Wenn auch im Hinblick auf die einzelnen Elemente der Gerechtigkeit der Gesetzgeber durchaus befugt ist, Schwerpunkte zu setzen,

Anm.

205) So spricht Paulick (Familienlastenausgleich a.a.O. S. 143 von den "äußersten Grenzen des Ermessensbereichs."

206) oben Fußn. 111

so kann er dies jedoch nicht schrankenlos, vielmehr muß er eine Art "Gerechtigkeitskern" oder anders formuliert die elementaren Erfordernisse der Gerechtigkeit berücksichtigen.

Auf diese Grenzen - die elementaren Erfordernisse der Gerechtigkeit und die verfassungsrechtlichen Grundentscheidungen - sollte sich die verfassungsrechtliche Justitiabilität des Gleichheitssatzes zumindest im Hinblick auf steuerrechtliche Normen in der Tat beschränken. Damit wird einerseits gewährleistet, daß der demokratisch gewählte Gesetzgeber seine Vorstellungen weitestgehend verwirklichen kann, andererseits aber auch dem Bundesverfassungsgericht ermöglicht, die ihm durch die Verfassung zugewiesene Aufgabe - und nur die - wahrzunehmen: Hüter der Verfassung zu sein.

Aufgabe von Rechtsprechung und Rechtslehre aber sollte es verstärkt

sein, dem Gerechtigkeitskern, der der Gestaltungsmöglichkeit des Gesetzgebers Schranken setzt, stärkere Konturen zu geben. Diese Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers hat auch das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 23.11.1976 zur Neuregelung des Familienlastenausgleichs nicht aufgezeigt.

Der Beschluß beschränkt sich weitgehend auf die Wiederholung hergebrachter Prüfungsgrundsätze: Gestaltungsfreiheit - Ungleichbehandlung - ein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung ergibt sich auch aus sozial- und gesellschaftspolitischen Erwägungen und Absichten des Gesetzgebers.

Beim Versuch, Grenzen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit festzulegen, muß man, so meine ich, zunächst einmal an eine formelle Komponente denken, nämlich den sich aus der Steuergerechtigkeit ergebenden Auftrag an den Gesetzgeber, die divergierenden sozial-

und gesellschaftspolitischen Auffassungen zu hören und gegeneinander abzuwägen.

Es ist schlechterdings ausgeschlossen, in einer demokratisch-pluralistischen Gesellschaft Gerechtigkeit zu verwirklichen, wenn die unterschiedlichen Auffassungen nicht einmal gehört werden, um in die Meinungsbildung einfließen zu können.

Dieses formelle Element der Steuergerechtigkeit muß eines ihrer elementaren Erfordernisse sein.

Als weiterer Bestandteil eines Gerechtigkeitskerns bietet sich die "Systemgerechtigkeit" an ²⁰⁷.

Anm.

207) So hat etwa Tipke (a.a.O. S. 5) angeregt, "zu untersuchen, was der Systemgedanke steuerjuristisch zu leisten vermag, ob er insbesondere im steuerjuristischen Bereich über eine Darbietung zur ästhetischen Erbauung hinaus - etwa mit Hilfe der Verfassung - eine Wirkkraft zu entfalten vermag, die nicht allein darauf zu bauen braucht, daß das Vernünftige sich schon irgendwann von selbst Bahn brechen werde."

Auch von Bockelberg (Eigentumsgarantie a.a.O. S. 674) fordert etwa bei der Prüfung der Eigentumsgarantie stärker "das Eingreifen des Steuersystems einzubeziehen."

Und in der Tat sollte im Rahmen des Gleichheitssatzes dem Systemgedanken eine besondere Beachtung geschenkt werden, denn hierdurch wird ja gerade eine konsequente Anwendung eines einmal geschaffenen Prinzips gefordert.

So hat im Schrifttum insbesondere Canaris²⁰⁸ zutreffend auf die Bedeutung des Systemgedankens in der Jurisprudenz hingewiesen und dargelegt, daß er sich nicht nur aus dem Gerechtigkeitsgebot ergebe, sondern auch die Rechtssicherheit als ein anderer oberster Wert seine Beachtung verlange, da die "Bestimmtheit und Voraussehbarkeit lediglich durch ein systemorien-

Anm.

- 208) Canaris a.a.O. S. 16 f:
"Die innere Ordnung und Einheit des Rechts ... gehören ... zu den fundamentalsten rechtsethischen Forderungen und wurzeln letztlich in der Rechtsidee selbst."

tiertes Recht erfüllt werden könnte". Auch dem Bundesverfassungsgericht 209 ist die Systemgerechtigkeit nicht fremd; so hat es des öfteren ausgeführt, daß die "vom Gesetz selbst statuierte Sachgesetzlichkeit" einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz indiziere.

Ist damit in Rechtsprechung und Schrifttum der Systemgedanke durchaus anerkannt, so stellt sich nur die Frage nach seinem Stellenwert.

Anm.

209) oben bei Fußn. 99
So hat etwa das BVerfG auch im Beschluß vom 14.4.1959 (E 9, 237, 243) deutlich gemacht, daß immer dann, wenn die Verwirklichung des Gleichheitssatzes auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung infrage steht, bei der Auswahl des sachgerechten Vergleichstatbestandes vom System des Einkommensteuerrechts ausgegangen werden muß. Damit ist die Systemgerechtigkeit als Wertungsmaßstab gerade ins Einkommensteuerrecht eingefügt.

Hier ist es nun aber in der Tat so, daß gerade die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes ²¹⁰ noch nicht mit letzter Konsequenz erkannt hat, welch ein Gewinn an Konkretisierung im Hinblick auf den Gerechtigkeitsgedanken sich ergäbe, wenn das "systemtragende Prinzip" im Rahmen des Gleichheitssatzes noch stärker berücksichtigt würde.

Gerade wenn man auf der einen Seite mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes dem Gesetzgeber zu Recht ein weites Maß an Gestaltungsfreiheit einräumt und zubilligt, daß er letztlich die entscheidenden Kriterien bestimmen kann, so muß auf der anderen Seite als Grenze dieser Gestaltungsfreiheit nicht die sachliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

Anm.

- 210) Bedauerlicherweise hat das Bundesverfassungsgericht auch in seinem Beschluß vom 23.11.1976 zur Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung des Familienlastenausgleichs dem "Systemgedanken" keine besondere Beachtung geschenkt.

stehen, sondern eine Konkretisierung durch systemtragende Prinzipien.

Die sachliche Rechtfertigung kann im Grunde durch jede einigermaßen vernünftige gesetzgeberische Zielsetzung erfolgen und bringt damit nur Unsicherheit in die Justitiabilität des Gleichheitssatzes.

Dagegen macht die einer Systemausbildung innewohnende "Bestimmtheit und Voraussehbarkeit, Stabilität und Kontinuität" ²¹¹ doch genau das aus, was an der bisherigen Justitiabilität des Art. 3 Abs. 1 GG so sehr bemängelt wird.

Nun mag es durchaus sein, daß die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes dem "Systemgedanken" im Rahmen des Gleichheitssatzes deshalb noch keinen höheren Stellenwert beigemessen hat, weil es eine solche, als System zu bezeichnende planvolle Ordnung in

Anm.

211) so Canaris a.a.O. S. 48 ff

realiter nicht oder noch nicht gibt ²¹².

Wäre es so, so läge hier ein gefährlicher Trugschluß. Denn es ist doch nicht zuletzt der Gesetzgeber, der durch die "Überwucherung" des Steuerrechts mit steuerfremden Zwecken mit dazu beiträgt, daß der Aufbau eines Systems nur schwer gelingen will ²¹³. Gerade weil dies so ist, muß es Aufgabe von Schrifttum und zunehmend auch der Rechtsprechung sein, das Wenige, was bisher systemvoll im Steuerrecht

Anm.

212) Oben bei 6.1. und Fußn. 146

213) So auch Lang a.a.O. S. 295, 29
"Die zunehmende Tendenz wirtschafts- oder konjunkturlenkender Zielsetzungen des Steuerrechts trägt zur Kompliziertheit des Steuerrechts bei und erschwert wegen der Vielzahl der Wertungsaspekte die Vorstellung darüber, was nun gerecht bzw. gerechtfertigt ist."

Koch a.a.O. S. 6:

"Eine unsystematische Ausnahmeregelung kann zu Dammbrochen mit unabsehbaren Folgen führen."

ist, mit dem ihm auch im Rahmen des Gleichheitssatzes zukommenden Stellenwert zu versehen und darüber hinaus die den einzelnen Steuerarten zugrunde liegenden Prinzipien herauszuarbeiten, um sie damit bewußter zu machen.

Für letzteres sind Ansatzpunkte vorhanden ²¹⁴.

Selbstverständlich können nicht alle diese Prinzipien, wie etwa das Netto-, Periodizitäts- oder auch Universalitätsprinzip dem "Gerechtigkeitskern" zugerechnet werden, so daß ihnen allen gleichsam ein Absolutheitscharakter auf Unversehrtheit zugesprochen würde.

Dies kann nur für die systemtragenden Prinzipien gelten, die echte Grundentscheidungen enthalten. Aber auch die Durchbrechung der anderen Prinzipien - wie etwa der obengenannten im Einkommensteuerrecht - berührt die entsprechende Steuerart in ihrem Wesensgehalt und verletzt

Anm.

214) z. B. Tipke a.a.O. S. 7 ff

damit indiziell den Gleichheitssatz. Aus Quantität, Intensität oder auch Intention solcher Durchbrechungen kann dann aber durchaus auch ein Verstoß gegen elementare Erfordernisse der Gerechtigkeit werden.

Es bleibt festzuhalten:

Das Schrifttum ist aufgerufen in verstärktem Maße, die den einzelnen Steuerarten zugrunde liegenden Prinzipien aufzuzeigen, wie es etwa Tipke im Bereich des Einkommensteuerrechts getan hat.

Die bisherige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zum Gleichheitssatz - basierend auf der Bildung von Vergleichspaaren und Willkürprinzip - sollte unter Beibehaltung der Anerkennung einer weitgehenden gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit in der Bildung der Grenzen zurückgeführt werden auf die Verletzung elementarer Erfordernisse der Gerechtigkeit und verfassungsrechtlicher Grundentscheidungen. Hier ist als formelle Komponente vor der Entscheidung des Gesetzgebers

die Anhörung und Abwägung divergierender sozial- und gesellschaftspolitischer Auffassungen erforderlich.

Darüber hinaus ist in diesem Bereich jedoch eine stärkere Berücksichtigung des Systemgedankens durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts als Gewinn für Steuergerechtigkeit und Rechtssicherheit notwendig.

Die Verletzung der den einzelnen Steuerarten zugrunde liegenden Prinzipien tangiert den Gleichheitssatz. Je nach Intention, Intensität oder Quantität kann sich hieraus ebenso ein Verstoß gegen elementare Erfordernisse der Gerechtigkeit ergeben, wie aus der Durchbrechung systemtragender Prinzipien, die echte Grundentscheidungen enthalten.

Die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung des Familienlastenausgleichs im Konkurrenzverhältnis von Verteilungsgerechtigkeit und Besteuerung nach Leistungsfähig-

keit entscheidet sich damit letztlich an der Frage, ob beiden Elementen im Bereich der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit der gleiche Rang zukommt oder ob etwa das Leistungsfähigkeitsprinzip eine systemtragende Grundentscheidung ist, deren Verletzung als ein Verstoß gegen elementare Erfordernisse der Gerechtigkeit gewertet werden muß.

Besteuerung nach Leistungsfähigkeit bedeutet, daß die Steuer von dem die Leistungsfähigkeit wiedergebenden Einkommen nach einem stetig ansteigenden, d. h. progressiven Tarif zu erheben ist. Der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit sind also zwei wesentliche Komponenten zuzurechnen: Der progressive Tarif sowie der Bezugspunkt, d. h. die Einnahmen und Ausgaben, die die Leistungsfähigkeit erhöhen oder vermindern.

Es wurde oben unter 6.2. schon erörtert, daß, was die zweite Komponente des Leistungsfähigkeitsprinzips betrifft - d. h.

also das Bilden der Bemessungsgrundlage -, dem Gesetzgeber eine erhebliche Gestaltungsfreiheit zukommt und unbestrittenermaßen ist dies zunächst auch bei der Tarifgestaltung der Fall, wobei die Frage der einkommensteuerlichen Höchstbelastung unten noch zu erörtern sein wird.

Im Grunde unterliegt also das Leistungsfähigkeitsprinzip in großen Teilen durchaus der Disponibilität des Gesetzgebers, wie obige Beispiele zeigen.

Diese Teile sind jedoch insoweit auch nicht gemeint, wenn etwa von dem Leistungsfähigkeitsprinzip als systemtragendem Steuerverteilungsprinzip²¹⁵ die Rede ist. Vielmehr geht es hier um seinen Kernbereich:

Die progressive Besteuerung der die Leistungsfähigkeit des Einzelnen bildenden "Einnahmen" und die progressive Entlastung der sie mindernden "Ausgaben".

Dies ist das "systemtragende Element", das unter dem Aspekt

Anm.

215) So Mösbauer a.a.O. S. 684

"Gerechtigkeitskern" betrachtet werden muß.

Dieser progressive Steuertarif, der festlegt, daß jeder entsprechend seiner Leistungsfähigkeit einen kleineren oder größeren Gemeinschaftsanteil erbringen muß, enthält damit einen Grundgedanken sozialer Gerechtigkeit. Wer die Steuerprogression will - und wer wollte sie ernsthaft nicht? -, der muß doch auch ihre Milderung wollen, wenn entsprechende leistungsfähigkeitsmindernde Ausgaben vorliegen. Das eine bedingt das andere ²¹⁶.

Anm.

- 216) Hillermeier a.a.O. S. 374:
"Besteuerung nach Leistungsfähigkeit verlangt, daß Aufwendungen, welche das Einkommen belasten und damit nicht zum verfügbaren Einkommen gehören, vor der Besteuerung vom Einkommen abgezogen werden. Aus dieser Sachgesetzlichkeit folgt naturgemäß, daß derjenige, welcher höhere Steuern zu zahlen hat, durch Abzüge auch eine höhere Steuerersparnis erzielen kann."

Und es wird bei aller Vielfalt der Meinungen in einer pluralistischen Gesellschaft in Wirklichkeit kaum jemand geben, der etwa einer 56%igen Besteuerung der Betriebseinnahmen bei gleichzeitiger lediglich 22%iger Entlastung durch die Betriebsausgaben das Wort reden würde ²¹⁷.

An diesem krassen Beispiel zeigt sich, daß zumindest die Einhaltung des progressiven, auf die Leistungsfähigkeit bezogenen Elementes des Einkommensteuertarifs, ein elementares Erfordernis der Gerechtigkeit sein muß.

Und selbst wenn es diesen "Grundkonsens" nicht gäbe, so müßte er aus der Wirtschaftsordnung, d. h. der zumindest mittelbar verfassungsrechtlich abgesicherten

Anm.

217) So weit gehen auch die Befürworter der Neuregelung des Familienlastenausgleichs nicht, wie etwa aus den Ausführungen von Hoffmann/Schneider (a.a.O. S. 44) erkennbar wird.

sozialen Marktwirtschaft ²¹⁸
gefolgert werden.

Diese Wirtschaftsordnung beruht auf dem Leistungsprinzip, wonach der, der mehr leistet, auch mehr verdienen, andererseits sich aber auch relativ mehr an den Lasten der Allgemeinheit beteiligen soll. Soziale Marktwirtschaft will also keine Gleichheit im Sinne schematischer Gleichmacherei, sondern nimmt Differenzierungen auf Einkommens- und Vermögensseite bewußt in Kauf, ja setzt sie voraus. Der Gesetzgeber ist jedoch gefordert, darauf zu achten, daß diese Differenzierungen wiederum nicht zu groß werden, denn dies würde der sozialen Komponente nicht entsprechen.

Einem solchen Verständnis unserer Wirtschaftsordnung kann die Steuerordnung im Bereich der direkten Besteuerung und hier insbesondere der Einkommensteuer vom Grundsatz her nur durch einen leistungsfähigkeitsbezogenen

Anm.

218) oben 1.1.

progressiven Steuertarif Rechnung tragen. Eine Tarifgestaltung etwa dahingehend, daß jedem unabhängig von seiner Leistung zum Schluß der "gleiche Betrag" verbleiben müsse, würde das Leistungsprinzip auf den Kopf stellen. Andererseits würde aber auch ein proportional für alle gleicher Steuersatz verkennen, daß der, der mehr verdient, sich auch in relativ höherem Maße an den Lasten der Allgemeinheit beteiligen soll ²¹⁹.

Geht man somit von dieser grundsätzlichen Position unserer verfassungsrechtlichen Wirtschaftsordnung aus, so muß hieraus folgen, daß eine Besteuerung nach Leistungsfähigkeit, soweit es ihren Kernbereich - nämlich den auf Leistungsfähigkeit bezogenen progressiven Tarif - betrifft, ein elementares Erfordernis der Gerechtigkeit darstellt. Diesem Element muß somit im Rahmen des Gleichheitssatzes ein eindeutiger Vorrang gegenüber anderen materiellen Komponenten der Steuergerechtigkeit

Anm.

219) I.d.S. auch Wackernagel
a.a.O. S. 14, 15

zukommen.

Ließe man auch insoweit eine Gleichrangigkeit von Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Verteilungsgerechtigkeit zu, so würde man damit dem einfachen Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungs-freiheit die Möglichkeit eröffnen, zu einem reinen Verteilungs-mechanismus überzugehen und damit auch verfassungsrechtliche Grund-entscheidungen zu relativieren. Der Gesetzgeber hätte dann die Möglichkeit, auch andere Ausgaben, wie Betriebsausgaben oder Wer-bungskosten nicht mehr progressiv sondern proportional zu entlasten. Diese völlige Abkehr vom Lei-stungsfähigkeitsprinzip wäre das Ende einer gerechten Besteuerung. Denn wie wollte man es noch mit einer an Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise in Einklang bringen, wenn etwa der Arbeitnehmer seinen Arbeitslohn mit 30%, 40% oder gar 56% ver-steuern müßte, die ihm entstehen-den Kosten für Fahrten zur Arbeits-stätte aber nur mit 22% in Abzug gebracht würden?

Interpretiert man Steuergerechtigkeit im Sinne unserer verfassungsrechtlich vorgegebenen Wertordnung - und nur so kann sie zulässigerweise interpretiert werden -, so kann dies nur zu dem Ergebnis führen, daß eine progressive Besteuerung auch eine progressive Entlastung nach sich ziehen muß, soweit die Leistungsfähigkeit gemindert ist.

Ein System, das im ganzen unserer Wirtschaftsordnung und den Vorstellungen von Gerechtigkeit entspricht, kann nicht dann relativiert werden, wenn aus den Nachteilen, die es für Höherverdienende mit sich bringt, unmittelbar Vorteile folgen, zumal diese im Grunde nur die bestehenden Nachteile abmildern.

Das System muß sich nicht nach dem Steuerrecht richten, sondern das Steuerrecht muß sich an den systemtragenden Prinzipien orientieren.

Die Verfolgung steuerfremder - konjunkturpolitischer-, gesellschafts- oder sozialpolitischer - Zwecke ist zulässig und im Rahmen unserer Wirtschaftsordnung durchaus erwünscht.

Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers - auch im Rahmen der Steuer-gerechtigkeit - findet jedoch ihre Grenze am "Gerechtigkeitskern", zu dem aus dem Systemgedanken heraus auch der leistungsfähigkeitsbezogene progressive Einkommensteuertarif gehört.

Die Neuregelung des Familienlastenausgleichs durchbricht dieses System - wie oben unter 7.2.2. dargestellt -, indem sie proportional statt progressiv entlastet. An die Stelle der Kinderfreibeträge, die zu einer nach der Progression gestaffelten unterschiedlichen Entlastung führten, ist ein einheitliches Kindergeld getreten. Es bleibt jedoch - und dies ist dann für die Entscheidung der Verfassungsmäßigkeit in diesem Zusammenhang die entscheidende Frage - zu klären, ob die Aufwendungen für Kinder Lasten darstellen, die nicht nur de facto die steuerliche Leistungsfähigkeit mindern, sondern deren Berücksichtigung durch Abzug von der steuerlichen Bemessungsgrundlage verfassungsrechtlich zwingend geboten ist.

Es geht also um die zweite Komponente der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit, nämlich den Bezugspunkt, die steuerliche Bemessungsgrundlage. Auch für diesen Teil des Leistungsfähigkeitsprinzips habe ich oben unter 7.2.2. schon deutlich gemacht, daß dem Gesetzgeber im Grunde auch von Verfassungen wegen eine weitgehende Gestaltungsfreiheit zuzubilligen ist. Aber auch hier muß es ebenso wie beim Tarif einen "Gerechtigkeitskern" geben, der nicht überschritten werden darf.

Bemessungsgrundlage für die steuerliche Leistungsfähigkeit ist das "disponible Einkommen" ²²⁰, d. h. nicht die Summe der Einnahmen, sondern nur das, was dem Steuerpflichtigen letztlich zur Verfügung steht.

Anm.

220) so Tipke, Steuerrecht,
a.a.O. S. 214

Trotzdem müssen im Grunde drei große Gruppen von leistungsfähigkeitsmindernden Aufwendungen unterschieden werden²²¹:

- a) Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die mit dem Bereich der Einkommensentstehung im Zusammenhang stehen, also etwa Betriebsausgaben und Werbungskosten;
- b) Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die in seiner persönlichen Sphäre begründet sind, aber zwangsläufig seine individuelle Leistungsfähigkeit mindern, also etwa Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Kinderlastenausgleich;
- c) Aufwendungen, die der Gesetzgeber gleichsam als Subvention aus besonderen sozial-, gesellschafts- oder wirtschaftspolitischen Er-

Anm.

- 221) So etwa Hoffmann/Schneider (a.a.O. S. 1956, 1957) und wohl auch Tipke (a.a.O. S. 16). A.A. Vogel (a.a.O. S. 2106), der lediglich danach differenziert, "ob die Abzüge dazu dienen, das disponible Einkommen möglichst genau zu bestimmen oder ob sie den Charakter einer Vergünstigung (Subvention) für bestimmte Arten von Einkünften oder Einkommensverwendungen haben."

wägungen einkommensmindernd zugelassen hat, ohne daß diese zwangsläufig eine Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit nach sich ziehen würden.

Welche Aufwendungen sind nun derart leistungsfähigkeitsbezogen, daß sie aus dem Systemgedanken heraus der Disponibilität des Gesetzgebers, was die progressive Tarifgestaltung betrifft, entzogen sein müssen? Dies muß zunächst in jedem Fall für die Aufwendungen der Fallgruppe a) gelten. Diese stehen in einem solchen unlösbaren Zusammenhang mit der Einkommensentstehung überhaupt, daß ihre Herausnahme aus dem System sich mit keiner am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise mehr rechtfertigen ließe.

Denn wie wollte man in der Tat vertreten, daß der Eigentümer eines Mehrfamilienhauses seine Mieteinnahmen etwa mit 40% versteuern müsse, die anfallende Grundsteuer und notwendige Reparaturen ihn aber nur mit 22% steuerlich entlasten dürfen?

Wie wollte man rechtfertigen, daß das doppelt verdienende Ehepaar seinen Arbeitslohn mit 30% der Einkommensbesteuerung unterwerfen müsse, die notwendige Fachliteratur oder Arbeitskleidung aber nur mit 22% in Abzug bringen dürfe?

Klar erscheint mir auch die Ent-scheidung zu Fallgruppe c). Hier handelt es sich um Steuersubventionen, die auf einer besonderen gesellschafts-, sozial- oder wirtschafts-politischen Wertung des Gesetzgebers beruhen. Gleich, ob diese Förderungen im Bereich der Einkommensentstehung - wie etwa die Wohnungsbauförderung durch den vielfach geänderten § 7 b EStG - oder im Bereich der Einkommensverwendung - wie etwa die Berücksichtigung von Spenden gemäß § 10 b EStG - Platz greifen, sie bleiben in jedem Fall im disponiblen gesetzgeberischen Rahmen, da eine zwangsläufige Minimierung der Leistungsfähigkeit hiermit nicht verbunden ist.

Der Gesetzgeber kann diese Vergünstigungen ändern und völlig aufheben; er hat damit auch die Befugnis, statt progressiv proportional zu entlasten.

Bleibt also die Fallgruppe b). Und hier gehen die Auffassungen in der Tat auseinander.

Während Vogel ²²² diese Fallgruppe gar nicht bildet und von dem Ausgangspunkt her, daß die persönlich individuelle Leistungsfähigkeit entscheidend sei, auch die zwangsläufig anfallenden, die persönliche Leistungsfähigkeit mindernden Aufwendungen so behandelt wissen will, wie die im Bereich der objektiven Einkommensentstehung, so sind etwa Hoffmann/Schneider ²²³

Anm.

222) Vogel a.a.O. S. 2106
I.d.S. etwa auch Hillermeier
a.a.O. S. 374
von Bockelberg a.a.O.
S. 926, 927

223) Hoffmann/Schneider a.a.O.
S. 1957 m.w.N. Fußn. 7
"Wenn bei der Feststellung der individuellen Leistungsfähigkeit auch solche der Einkommensverwendung zuzurechnenden Ausgaben der privaten Lebensführung berücksichtigt werden, so handelt es sich - wegen der an sich gemäß § 12 Nr. 1 EStG gegebenen Nichtabzugsfähigkeit dieser Ausgaben - um eine steuerlich privilegierte Einkommensverwendung, deren Ausmaß allein durch die vom Gesetzgeber getroffenen sozial- und steuerpolitischen Wertungen bei der Berücksichtigung der einzelnen konkreten Momente einer subjektiven Leistungsfähigkeit bestimmt wird."

der Meinung, in diesem Bereich müsse noch die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit - wenn auch eingeschränkt - durchgreifen.

Eingeschränkt deshalb, weil auch nach dieser Auffassung ein völliges Unberücksichtigtbleiben dieser Aufwendungen wohl nicht möglich ist. Frei sein soll der Gesetzgeber jedoch in der Bestimmung des Ausmaßes der Förderung und insbesondere in der Frage, ob er sie als direkte, für alle gleich hohe Subventionen oder abhängig vom Steuertarif gewähren will ²²⁴.

Wenn auch auf den ersten Blick vieles für die Auffassung Vogel's spricht, innerhalb der Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit nicht nochmals graduell zwischen Einkommensentstehung und Einkommensverwendung zu differenzieren, so meine ich doch, im Ergebnis der Gegenauffassung folgen zu müssen.

Anm.

224) Hoffmann/Schneider a.a.O.
unter Bezugnahme auf BFH
BStBl. 1960 III, 102.
I.d.S. auch BVerfG NJW 1977,
241, 242

Gerade aus der Einkommensteuer-systematik heraus ergibt sich nämlich die Rechtfertigung für die vorgenommene Differenzierung. Das Einkommensteuerrecht basiert ja gerade - wie oben unter 7.2.2. bereits dargestellt - auf dem Kontrast zwischen Einkommensentstehung, d. h. der Ermittlung der Summe der Einkünfte einerseits und der Verwendung dieses Einkommens andererseits, wobei in letzterer Hinsicht in § 12 EStG ²²⁵ eine Entscheidung dahingehend getroffen ist, daß Aufwendungen, die die private Lebensführung berühren, grundsätzlich nicht abzugsfähig sind, d. h. die steuerliche Leistungsfähigkeit unberührt lassen.

Anm.

- 225) Blümich-Falk a.a.O. zu § 12 Nr.2:
"Die Regelung des § 12 EStG dient im wesentlichen der Klarstellung des Einkommensbegriffs, indem sie das Gebiet der Einkommensverwendung von der Einkommenserzielung scheidet."
I.d.S. auch Herrmann - Heuer (a.a.O. Anm. 2 zu § 12) und wohl auch Littmann, E. (a.a.O. zu § 12), der der Vorschrift des § 12 EStG allerdings konstitutive Bedeutung beimißt.
Börnstein a.a.O. HT, B RdNr. 134:
"§ 12 EStG gibt dem Abzugsverbot der Lebenshaltungskosten Ausdruck".

Da § 12 EStG jedoch nur einen Abzug zur Ermittlung des Einkommens untersagt, ist es andererseits möglich, diesen Grundsatz wieder zu durchbrechen, um zur Ermittlung der individuellen - persönlichen - Leistungsfähigkeit existenziell notwendige oder sonst zwangsläufige Aufwendungen bei Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in Abzug zu bringen.

Wird damit aber im Einkommensteuerrecht selbst ein deutlicher Trennungstrich zwischen Einkommensentstehung und Einkommensverwendung gezogen, so kann einer undifferenzierten Betrachtungsweise - wie sie von Vogel vorgenommen wird - insoweit nicht gefolgt werden.

So sieht auch Eggesieker ²²⁶ "das Höchstmaß für die Bemessung der steuerlichen Leistungsfähigkeit in der Summe aller dem Steuerpflichtigen zufließenden materiellen Werte abzüglich der dieser Einnahmeerzielung dienenden Ausgaben und

Anm.

226) Eggesieker, Kinderfreibeträge a.a.O. S. 451

der zur Erhaltung des Existenzminimums erforderlichen Beträge".

Gerade wenn im Bereich des Gleichheitssatzes der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers Raum gegeben werden soll und damit die Schranken auf einen "Gerechtigkeitskern" zu beschränken sind, kann diese im Einkommensteuerrecht selbst vorgegebene Differenzierung nicht außer acht gelassen werden. Wenn es also auch auf den ersten Blick nicht einleuchten will, daß der, der für ein riskantes Geschäft zehn Tausend DM aufwendet und verliert, dann damit entsprechend seiner Steuerprogression entlastet wird, der aber, der den gleichen Betrag für den Unterhalt seines Kindes zahlt, nur eine proportional für alle gleiche Entlastung erfährt, so zeigt sich doch bei näherer Prüfung, daß eine ähnliche Differenzierung der früheren Regelung schon innewohnte.

Zwar war bei der Einbindung in den Steuertarif die Entlastung des Steuerpflichtigen für die Unterhaltsaufwendungen des Kindes ent-

sprechend seiner Progressionszone höher oder niedriger, er konnte diese Unterhaltsaufwendungen jedoch nicht etwa in voller Höhe geltend machen wie den Geschäftsverlust, sondern nur bis zur Höhe der Kinderfreibeträge ²²⁷.

Vergleicht man dann die tatsächliche Belastung nach früherem Recht und die nach der Neuregelung ²²⁸, so ist obigem Beispiel schon viel von seiner anfänglich anhaftenden offensichtlichen Ungerechtigkeit genommen, wobei allerdings die Frage, ob die Höhe der früheren

Anm.

227) vgl. § 32 Abs. 2 Ziff. 4 EStG a. F.

228) Steuerlich ergibt sich bei einer angenommenen Progressionsstufe von 50% für den Geschäftsverlust von 10.000,-- DM eine Entlastung von 5.000,-- DM. Bei Unterhaltsaufwendungen für ein Kind in gleicher Höhe ergab sich nach altem Recht, da nur ein Freibetrag von 1.200,-- DM gewährt wurde, in der gleichen Progressionsstufe eine Entlastung von 600,-- DM. Dem steht nach der Neuregelung ein gleichhohes jährliches Kindergeld gegenüber.

steuerlichen Kinderfreibeträge noch verfassungskonform war, den Rahmen dieser Erörterung sprengen würde ²²⁹.

Vielmehr zeigt sich an diesem Beispiel nochmals der dem Einkommensteuerrecht immanente Unterschied zwischen Einkommensentstehung und Einkommensverwendung, der nicht zuletzt durch eine Vielzahl von Abzugshöchstbeträgen im letzteren Bereich zum Ausdruck kommt, die es etwa bei Betriebsausgaben und Werbungskosten zumindest so nicht gibt.

Wegen dieser Differenzierungen erscheint es nur konsequent, anzunehmen, daß die Berücksichtigung der der privaten Lebensführung zuzurechnenden, aber die steuerliche Leistungsfähigkeit zwangsläufig mindernden Aufwendungen bei der Ermittlung der steuer-

Anm.

229) Schon das Gutachten der Steuerreformkommission hat eine Erhöhung der Kinderfreibeträge vorgeschlagen (StRK a.a.O. S. 206 II/629).

lichen Bemessungsgrundlage für den Gesetzgeber zwar naheliegend, aber verfassungsrechtlich nicht zwingend geboten ist.

Damit steht fest, daß auch die Aufwendungen für Kinderlasten mit gewissen Einschränkungen der Disponibilität des Gesetzgebers unterliegen.

Dieser ist zwar verpflichtet - im Gegensatz zu anderen rein sozial-, gesellschafts- oder wirtschaftspolitischen Subventionen - diese Aufwendungen als Minderung der individuell persönlichen steuerlichen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen; es ist jedoch kein elementares Erfordernis der Gerechtigkeit, daß er dies nur durch Bindung an den progressiven Einkommensteuertarif erreichen kann. Vielmehr bleibt es seinem politischen Ermessensbereich überlassen, den Familienlastenausgleich auch durch direkte Förderungen vorzunehmen.

Anders ist es mit Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die im Bereich der Einkommensentstehung wurzeln. Hier wäre in der Tat der Gerechtigkeitskern einer Besteuerung nach Leistungsfähigkeit verletzt, ginge der Gesetzgeber auch bezüglich dieser Aufwendungen von einer progressiven auf eine proportionale Entlastung über.

Die Beachtung des progressiven Einkommensteuertarifs ist damit nur insoweit eine für den Gesetzgeber unüberwindbare Schranke, als es um die Besteuerung des "entstandenen" Einkommens geht.

Zusammenfassend ist als Ergebnis festzuhalten:

Eine stärkere Berücksichtigung des Systemgedankens im Rahmen des Gleichheitssatzes muß dazu führen, daß die Verletzung der den einzelnen Steuerarten zugrunde liegenden Prinzipien je nach Intention, Intensität oder Quantität ebenso ein Verstoß gegen elementare Erfordernisse der Gerechtigkeit dar-

stellt, wie sich dieser auch aus der Durchbrechung systemtragender Prinzipien ergibt, die echte Grundentscheidungen enthalten.

Das im Bereich der Steuergerechtigkeit denkbare und sich gerade bei der Neuregelung des Familienlastenausgleichs zeigende Konkurrenzverhältnis zwischen Verteilungsgerechtigkeit und Besteuerung nach Leistungsfähigkeit hat grundsätzlich der Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit aufzulösen.

Er hat dabei jedoch vor der Entscheidung als ein formelles elementares Erfordernis der Gerechtigkeit die divergierenden Auffassungen der gesellschaftspolitisch relevanten Gruppen und Verbände zu hören und zu würdigen.

Die materielle Grenze der aus Gründen der Gerechtigkeit verfassungsrechtlich nicht mehr zu billigenden Systemdurchbrechung liegt dort, wo das systemtragende Element der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit, nämlich der, auf die Sphäre

der Einkommensentstehung bezogene, progressive Tarif verletzt ist.

Die Neuregelung des Familienlastenausgleichs tangiert diese Schranke noch nicht. Der Gesetzgeber konnte also von einer progressiven Steuerentlastung auf ein Kindergeldsystem übergehen, das für alle gleich hohe - lediglich nach Kinderzahl gestaffelte - Förderbeträge gewährt.

Aus dem Konkurrenzverhältnis Besteuerung nach Leistungsfähigkeit - Verteilungsgerechtigkeit läßt sich demnach eine Verfassungswidrigkeit der Neuregelung des Familienlastenausgleichs nicht herleiten. Ob sich durch die Einbeziehung des Gerechtigkeitsempfindens als weiteres Element der Steuergerechtigkeit ein anderes Ergebnis ergibt, wird unten noch zu erörtern sein.

8. Das Gerechtigkeitsempfinden als Element der Steuergerechtigkeit

8.1. Inhalt und grundsätzliche verteilungs- politische Bedeutung

Wie oben unter 5.4. bereits dargestellt wurde, muß bei der Erörterung der Frage der Steuergerechtigkeit auch ein psychologisches Element Beachtung finden: Das Gerechtigkeitsempfinden.

Es geht um die Frage, ob der einzelne Steuerpflichtige, die Gruppe, der Verband oder die Gesamtheit der Bürger die ihnen auferlegten Steuern noch als gerecht empfinden. Diesem subjektiven Gerechtigkeitsempfinden muß in einem demokratischen Rechtsstaat besonders Beachtung geschenkt werden, da in einer "funktionierenden Demokratie Volk und Volksvertretung in einer fortwährenden Kommunikation miteinander stehen müssen" ²³⁰. Dies gilt dabei nicht nur für die Steuergesetzgebung, sondern gerade auch für die Steueraufsicht, denn die gerechtesten und ausgewogensten

Anm.

230) Schramm a.a.O. § 1 S. 5 (Bd. I)

Gesetze nützen nichts, wenn der Bürger das Gefühl hat, daß ihre Anwendung in der Verwaltungspraxis unterschiedlich ist. Hier deckt sich das psychologische Element der Gerechtigkeit auch mit der Forderung nach Steuervereinfachung.

Wenn das Gerechtigkeitsempfinden im Rahmen des Art. 3 GG eine Rolle spielen muß, ja seine Beachtung ein Postulat des Art. 3 GG darstellt ²³¹, so stellt sich die Frage, ob unter Berufung auf das Gerechtigkeitsempfinden Verteilungspolitik gemacht werden kann, diese Komponente der Steuergerechtigkeit also hierdurch noch eine zusätzliche Verstärkung erfährt.

Anm.

231) Riezler a.a.O. S. 110:

"Das Rechtsgefühl verlangt nicht nur einen Rechtsstaat, dessen Charakteristikum die Gesetzlichkeit der Staatsgewalt und der rechtlichen Behandlung der Einzelnen ist, sondern auch was nicht dasselbe ist, einen Staat, in dem die Rechtsordnung dem Gerechtigkeitsideal entspricht."

Das Problem liegt dabei im Bezugspunkt:
Auf wessen Empfinden kommt es denn an?

Ist das Gerechtigkeitsempfinden einer
Mehrheitsentscheidung fähig? Könnte also
etwa der DGB, der nach seiner Darstellung
85% der Bevölkerung vertritt, entscheiden,
was als gerecht empfunden wird? Bejaht
man diese Frage, so wäre eine Vermögens-
und Einkommensumverteilung über das bis-
herige Maß hinaus auch ein Postulat sub-
jektiver Gerechtigkeit.

Ganz abgesehen von der problematischen
Aussagekraft solcher Prozentsätze in
einer pluralistischen Gesellschaft, ab-
gesehen von den auseinandergehenden
Meinungen der Verbände, abgesehen auch
von den Differenzen innerhalb der Ver-
bände, was eine Mehrheitsentscheidung
praktisch schon verhindert: Eine Mehr-
heitsentscheidung in diesem Bereich ein-
zuführen heißt, unsere verfassungs-
rechtliche Wertordnung völlig verkennen.

Dem steht meines Erachtens auch die Auf-
fassung von Lang ²³² nicht entgegen,
der davon ausgeht, daß "in einer parla-

Anm.

232) Lang a.a.O. S. 297

mentarischen Demokratie die Gerechtigkeitsvorstellungen der Parlamentsmehrheit gelten" dann aber einschränkt, daß diese eben "an die Wertentscheidungen des Verfassungsgebers anzuknüpfen haben". Hier liegt also zu Recht die gebotene Einschränkung und der verfassungsrechtliche Anknüpfungspunkt.

Es muß deutlich all den Bestrebungen entgegengetreten werden, die unter Berufung auf angebliche Mehrheiten ihr Gefühl von Gerechtigkeit in der Gesetzgebung verwirklicht sehen wollen. Es gibt eben im Grunde kein absolutes Rechts- oder Gerechtigkeitsideal, an dem sich die tatsächliche Rechtsordnung messen ließe, sondern der Einzelne, die Gruppe, der Verband bilden sich ihre ideale Ordnung selbst. Nur bleibt ihnen die "Bedingtheit" und "Subjektivität" ²³³ ihres Wertmaßstabes meistens nicht bewußt. Vielmehr wird ein soziales Ideal gebildet in dem Gefühl, daß es nicht nur das für sie Richtige sei, sondern daß ihm Absolutheitscharakter zukommen müsse.

Anm.

233) so Riezler a.a.O. S. 90

Würde sich dieses Bewußtsein auch beim Gesetzgeber bilden, so ließe sich Gerechtigkeit nicht mehr praktizieren. Vielmehr muß der Gesetzgeber und gerade auch der Steuergesetzgeber die "Relativität der einzelnen Gerechtigkeitsideale" deutlich erkennen und sich verpflichtet fühlen, möglichst allen Bürgern dieses Staates das Gefühl zu geben, gerecht behandelt zu werden. Ihm ist es untersagt, gesellschaftliche Randgruppen zu bilden und diese permanent schlechter zu behandeln als andere, weil es sich etwa um eine "verschwindende Minderheit" handelt, auf die es nicht anzukommen braucht. Gerade sich den Sorgen dieser Gruppen im Rahmen der Steuergesetzgebung zu widmen, ist Aufgabe des Gesetzgebers im Gesamtrahmen unseres Verfassungsverständnisses 234.

Anm.

- 234) So auch mit Recht Krohne (a.a.O. S. 77), der in der Wahrung der Interessen auch derjenigen Bevölkerungsteile, die zahlenmäßig in der Minderheit sind, eine der "vornehmsten Aufgaben der Demokratie" sieht und fordert, daß dies auch bei der Besteuerung nicht in Vergessenheit geraten dürfe.

Dies zeigt sich auch in der im politischen Bereich aufkommenden Diskussion der sogenannten "Neuen Sozialen Frage" ²³⁵, mit der die Erkenntnis verbunden ist, daß es ein besonderes Gebot von sozialer Gerechtigkeit sein muß, sich den Bevölkerungsschichten zu widmen, die nicht durch mächtige Verbände vertreten sind. Ob der Gesetzgeber dieses Gerechtigkeitsempfinden in ausreichendem Maße beachtet, läßt sich nicht an einer gesetzgeberischen Maßnahme allein ablesen. Es ist häufig so, daß eine Gruppe auf Kosten einer anderen schlechter behandelt werden muß. Entscheidend ist daher die Gesamttendenz. Der Gesetzgeber ist durch Art. 3 GG verpflichtet, bestimmte Bevölkerungsgruppen nicht permanent zu benachteiligen. Es ist klar, daß Art. 3 GG in dieser Frage nur schwer justitiabel ist. Gerade deshalb ist es Aufgabe von Rechtslehre und

Anm.

235) Der rheinland-pfälzische Sozialminister Dr. Heinrich Geißler hat diese Diskussion initiiert. Der Entwurf des Grundsatzprogrammes der Christlich Demokratischen Union Deutschlands, der von der Programmkommission im April 1976 vorgelegt wurde, beschäftigt sich unter Ziff. 45-53 eingehend mit der "Neuen Sozialen Frage"

Rechtsprechung, dieses Postulat deutlich zu machen, um dem sich anbahnenden Absolutheitscharakter bestimmter Gerechtigkeitsideale entgegenzuwirken.

Grundsätzlich ist festzuhalten, daß unter Berufung auf das Gerechtigkeitsempfinden nicht verstärkt Verteilungspolitik betrieben werden kann, weil dies angeblich die Mehrheit der Bevölkerung so wünscht. Zwar kann dieses subjektive Erfordernis der Gerechtigkeit auch in diesem Bereich eine fördernde Wirkung entfalten, eine einseitige Festlegung ist jedoch nicht möglich.

8.2. Subjektive Gerechtigkeit in Bezug auf verteilungspolitische Maßnahmen im Bereich der Einkommensteuergesetzgebung und der Steueraufsicht

8.2.1. Die Neuregelung des Familienlastenausgleichs unter Einbeziehung des Gerechtigkeitsempfindens

Es wurde oben unter 7.3.3. bereits dargestellt, daß die Neuregelung des Familienlastenausgleichs zwar aus der Sicht der Verteilungsgerechtigkeit positiv zu beurteilen ist, der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit jedoch nicht gerecht wird. Der Verstoß gegen die Leistungsfähigkeitsgesichtspunkte allein führt jedoch noch zu keiner Verletzung des Gleichheitssatzes, da insoweit die Grenzen gesetzgeberischer Gestaltungsfreiheit noch nicht überschritten sind.

Seitens der Befürworter der neuen Kindergeldregelung wird nun aber angeführt, daß gerade auch aus der Sicht des Rechtsempfindens

die neue Regelung steuergerecht
sei 236.

"Es sei eine der vornehmsten Aufgaben des Staates, im Rahmen des Familienlastenausgleichs Kind gleich Kind zu behandeln und nicht dem Kind, das zufällig reichere Eltern habe, eine größere Förderung zukommen zu lassen, als dem, das diesen Vorteil nicht habe. Die bei den höheren Einkommensbeziehern entstehenden Einbußen seien für diese zumutbar" 237.

Sicher läßt sich nicht bestreiten, daß der größte Teil der Bevölkerung - weil er ja finanziell davon profitiert - "gefühlsmäßig" die Neuregelung für gerechter hält als die frühere.

Anm.

236) I.d.S. etwa Wehner a.a.O. S. 136, 140
Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 23.11.1976 die Frage nicht erörtert, ob die Neuregelung des Familienlastenausgleichs als "gerecht empfunden" wird.

237) I.d.S. Hoffmann/Schneider a.a.O. S. 1960

Die Frage, ob eine Regelung nun wirklich als gerecht angesehen werden kann, kann aber - wie oben unter 8.1. bereits festgestellt wurde - nicht durch Mehrheitsentscheidung getroffen werden. Vielmehr ist zu prüfen, ob durch die Neuregelung eine Gruppe von Steuerpflichtigen nicht nur schlechter gestellt wird, sondern dies schon als Teil einer Gesamt-tendenz gewertet werden muß, eben diese Gruppe zu benachteiligen.

In der Tat ist deutlich, daß ein Teil der Steuerpflichtigen - Höher-verdienende mit 3 - 4 Kindern - durch den neuen Familienlastenausgleich doppelt benachteiligt wird: Einmal wird ihnen durch den Wegfall der Kinderfreibeträge die Möglichkeit der "dynamischen Anpassung" des Kinderlastenausgleiches genommen und zum anderen bewahrt ihnen der Gesetzgeber durch die Neuregelung noch nicht einmal den Besitzstand, den sie vorher hatten 233

Anm.

238) Oben 7.2.1. und Fußn. 176 Hoffmann/Schneider a.a.O. S. 1960 stellen fest, daß "95% bessergestellt werden".

und das nicht, obwohl die Höhe der früheren Freibeträge anerkanntermaßen völlig unzureichend war ²³⁹.

Letzteres hat im Grunde doch auch der Gesetzgeber erkannt, indem er etwa den abzugsfähigen Unterhaltsfreibetrag für nahe Angehörige von 1.200,-- DM auf 3.000,-- DM erhöhte ²⁴⁰.

Kann trotz allem die Neuregelung noch steuergerecht sein?

Zwar wurde oben im Konkurrenzverhältnis zwischen Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Verteilungsgerechtigkeit festgestellt, daß es grundsätzlich noch im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungs-

Anm.

239) Laux a.a.O. S. 1132
Paulick, Familienlastenausgleich, a.a.O. S. 139 m.w.N.
Vogel (Steuergesetzgebung, a.a.O. S. 126) hielt sogar die Höhe der früheren Kinderfreibeträge für verfassungswidrig.

240) vgl. § 33 a Abs. 1 EStG gegenüber § 33 a Abs. 1 EStG a.

freiheit liegt, zu bestimmen, in welcher Weise der Familienlastenausgleich durchgeführt werden soll, wenn auch dort schon darauf hingewiesen wurde, daß es eigentlich naheliegt, es durch Kinderfreibeträge zu tun, da durch das Vorhandensein von Kindern und die Sorge hierfür Aufwendungen entstehen, die zwangsläufig die steuerliche Leistungsfähigkeit mindern.

Wenn der Gesetzgeber dann trotzdem vor einem bewährten, ja über Jahrzehnte praktizierten System abgeht ²⁴¹, um den Familienlasten-

Anm.

241) Lang a.a.O. S. 297:

"Bekannt sich der Steuergesetzgeber zu bestimmten Prinzipien, so wird sein Spielraum insoweit eingeschränkt, als er ohne sachlich einleuchtenden Grund in Gestalt einer anderen Gerechtigkeitsvorstellung sich von dem Prinzip, zu dem er sich bekannt hat, nicht wieder abwenden darf. Die Entscheidungen der Parlamentsmehrheit binden also auch den Gesetzgeber selbst."
I.d.S. auch Tipke, Gleichheitssatz, a.a.O. S. 153

ausgleich bei der großen Mehrheit der Bevölkerung absolut zu verbessern, und er damit deren Gefühl von Gerechtigkeit Rechnung trägt, muß er dann nicht bei denen, die er schon durch die Systemänderung benachteiligt, wenigstens den "Besitzstand" wahren?

Hier in der Tat ist der Punkt, wo die Neuregelung des Familienlastenausgleichs nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist. Es ist bedauerlich, daß das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 23.11.1976 zu dieser Frage lediglich bemerkte "die Belastung durch den Unterhalt für Kinder treffe den Bezieher hoher Einkommen im Gegensatz zu dem weniger Verdienenden in einem Lebensbereich, in dem eine Beschränkung eher zulässig erscheine" ²⁴².

Der Gesetzgeber ändert ein trotz gewisser Mängel ²⁴³ im Grunde be-

Anm.

242) BVerfG NJW 1977, S. 242

243) oben Fußn. 171

währtes System, um durchaus aner-
kennenswerten gesellschaftspoliti-
schen Anliegen Rechnung zu tragen.
Statt aber - was durchaus möglich
gewesen wäre - die Mängel im bis-
herigen System zu beseitigen und
gleichzeitig gesellschaftspolitisch
zu reformieren ²⁴⁴, wählt er die
völlige Abkehr von der bisherigen
Ordnung. Liegt dies auch alles im
Grunde noch in seiner Gestaltungs-
freiheit, so muß er sich jedoch
- je mehr er sich für Extrempunkte
entscheidet - um so mehr auch am
Maßstab der Gerechtigkeit messen
lassen.

Ausschlaggebend für die Entscheidung
des Gesetzgebers war seine Absicht,
der Mehrheit der Bevölkerung mit
diesem einheitlichen Kindergeld

Anm.

244) So hätte sich etwa ein ein-
heitlicher Entlastungsbetrag
für alle Stpfl. durchaus
verbinden lassen mit dem Ab-
zug eines typisierend pau-
schalierten Unterhaltsbe-
trages von der Bemessungs-
grundlage.

das Gefühl der "Gleichbehandlung" zu geben. Bei der Ausgestaltung dieser Absicht ist er jedoch - wie viele Befürworter der Neuregelung - 245 der "Versuchung der großen Zahl" unterlegen. Gestützt auf das Empfinden der Vielen, die besser gestellt werden, spielen die Wenigen, die sich jetzt schlechter stehen, keine Rolle mehr.

Stellt die Abkehr vom Leistungs-fähigkeitsprinzip für sich allein auch noch keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz dar, so muß der Gesetzgeber jedoch bei der Ausgestaltung des neuen Systems im besonderen Maße auf das Empfinden der Gruppe Rücksicht nehmen, die er bei der Systemabkehr bereits benachteiligt hat.

Anm.

245) Wehner a.a.O. S. 136, 137
sinngemäß:

"85% der Bevölkerung sind Arbeitnehmer; auf ihr Gerechtigkeitsempfinden muß es besonders ankommen."

Hoffmann/Schneider a.a.O.
S. 1960

"95% werden bessergestellt."

Benachteiligt er diese Gruppe dann erneut, so liegt darin eine gesetzgeberische Tendenz, die mit einer am Gerechtigkeitsdenken orientierten Betrachtungsweise nicht vereinbar sein kann. Höherverdienende Familien mit 3 oder 4 Kindern werden durch die Neuregelung auch absolut gegenüber dem bisherigen Recht schlechter gestellt, obwohl doch das alte Recht hinsichtlich der Höhe der Kinderfreibeträge anerkanntermaßen unzulänglich war²⁴⁶ und die Neuregelung gerade eine Verbesserung bringen sollte. Hier hätte zumindest eine "Besitzstandswahrung" erfolgen müssen. Daß dies bei der oben genannten Gruppe nicht geschehen ist, hat Laux²⁴⁷ deutlich dargelegt.

Die Rücksichtnahme auf das Rechtsempfinden der Mehrheit - und dem hat der Gesetzgeber sowohl durch die Systemabkehr, als auch durch die absolute Verbesserung in besonderem Maße Rechnung getragen,

Anm.

246) Oben Fußn. 239

247) Oben Fußn. 176

obwohl gerade gegen die System-
änderung gute Gründe vorgebracht
werden können - hätte zumindest er-
fordert, daß auch das Gerechtig-
keitsgefühl der Minderheit nicht
völlig vernachlässigt worden wäre.
Dies geschieht aber, wenn durch
eine Neuregelung, die auf Ver-
besserung ausgerichtet ist, be-
stimmten Steuerpflichtigen in ab-
soluten Beträgen nicht einmal das
verbleibt, was sie vorher hatten,
obwohl das schon unzulänglich war.
Eine "Besitzstandswahrung" wäre
hier verfassungsrechtlich geboten
und möglich gewesen ²⁴⁸. Und es
ist in der Tat kaum noch zu be-
greifen, bezieht man ein, daß der
Unterhalt für nahe Angehörige
nach wie vor als Minderung der in-
dividuellen Leistungsfähigkeit zu
einer progressiven steuerlichen
Entlastung führt, und die abzugs-
fähigen Höchstbeträge pro unter-
haltene Person und Jahr von
1.200,-- DM auf 3.000,-- DM erhöht

Anm.

248) Oben Fußn. 244

wurden. Danach erfährt der hoch verdienende Steuerpflichtige, der mehrere nahe Angehörige unterhält, durch die Steuerreform eine erhebliche Entlastung, handelt es sich bei den unterhaltenden Personen jedoch "nur" um Kinder, tritt sogar unter Umständen eine Schlechterstellung gegenüber dem bisherigen Recht ein.

Hinzu kommt, worauf auch Giloy ²⁴⁹ zutreffend verweist, daß durch die ab 1977 geltenden Ausbildungsfreibeträge der gleiche Effekt - mit sogar wesentlich höheren Beträgen ²⁵⁰ - geschaffen wurde,

Anm.

249) Giloy a.a.O. S. 1546

250) Gem. § 52 Abs. 22 Nr. 1 a und b EStG beträgt der steuerliche Ausbildungsfreibetrag für ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, jährlich 2.400,-- DM und bei auswärtiger Unterbringung 4.200,-- DM. Für auswärts untergebrachte Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, wird gem. § 52 Abs. 22 Nr. 2 EStG ein Freibetrag von 1.800,-- DM gewährt.

den man bei den Kinderfreibeträgen nicht mehr wollte.

Der Systemverstoß allein verletzt den Gerechtigkeitskern des Gleichheitssatzes noch nicht. Hinzu kommt jedoch, daß das neue Kindergeld in seiner Ausgestaltung wiederum einseitig auf das Rechtsempfinden der Mehrheit der Bevölkerung Rücksicht nimmt, ohne das Empfinden einer Minderheit von Steuerpflichtigen - nämlich der Höherverdienenden mit drei oder mehr Kindern - auch nur annähernd, etwa durch eine "Besitzstandswahrung", zu beachten. Berücksichtigt man beides zusammen, so muß man zu dem Ergebnis kommen, daß die Neuregelung des Familienlastenausgleichs insoweit mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise nicht mehr vereinbar ist.

8.2.2. Die Einkommensteuertarifgestaltung

Die Diskussion um die steuerliche Höchstbelastung, insbesondere den Einkommensteuerspitzensatz, wird heute ebenfalls in einem starken Maße gefühlsbetont geführt. Das Prinzip der Leistungsfähigkeit postuliert eine progressive Besteuerung. Die Ausgestaltung des Tarifs einschließlich des Einkommensteuerspitzensatzes liegt dabei grundsätzlich in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Die Einkommensteuerreform 1975 hat auch Veränderungen im Bereich der Tarifgestaltung gebracht (§ 32 a EStG). So ist der seit 1958 unverändert gebliebene Grundfreibetrag von 1.680,-- DM in der Grundtabelle und von 3.360,-- DM beim Splittingtarif auf 3.000,-- DM bzw. 6.000,-- DM angehoben worden. Die sich daran anschließende proportionale Eingangszone von 8.000,-- DM (Grundtabelle) bzw. 16.000,-- DM (Splittingtarif) ist jeweils verdoppelt worden, wobei allerdings auch der

proportionale Steuersatz von 19% auf 22% erhöht wurde. Der neue Spitzensteuersatz beträgt 56% gegenüber bisher 53%, wobei allerdings zu den 53% noch die jetzt weggefallene Ergänzungsabgabe von 1,5% hinzuzurechnen war. Behrens ²⁵¹ geht davon aus, daß die Neugestaltung des Tarifs bei einem zu versteuernden Einkommensbetrag bis zu 40.000,-- DM (Splitting: 80.000,-- DM) zu steuerlichen Entlastungen führt. Der neue Spitzensatz von jetzt 56% wird allerdings vielfach immer noch als zu niedrig empfunden ²⁵² - wobei auf entsprechend höhere Spitzensätze, etwa in England und Schweden, verwiesen wird -, obwohl das durch eine Erhöhung entstehende Mehraufkommen relativ gering ist ²⁵³.

Ann.

251) Behrens a.a.O. S. 2076

252) Der Vorschlag der SPD ist 60% bei Beibehaltung der VSt und GewSt (oben Fußn. 22)

253) Die Erhöhung des Spitzensatzes um 1% würde etwa zu einem Mehraufkommen von 50 Millionen DM führen.

Völlig übersehen wird häufig auch die Kehrseite einer solchen Erhöhung. Zu hohe Einkommensteuersätze verführen doch geradezu, Ausgaben vorzunehmen, die sachlich nicht unbedingt notwendig sind ²⁵⁴. Dies wäre volkswirtschaftlich sicherlich nicht erwünscht. Auch bestünde meines Erachtens die Gefahr einer größeren Steuerunehrlichkeit.

Gibt es aus verfassungsrechtlicher Sicht irgendeine Norm für die steuerliche Höchstbelastung? Sicher stellt sich das Problem einmal im Bereich des Art. 14 GG ²⁵⁵, der auch das Eigentum gegen Steuer Eingriffe schützt. Hier ist dann abzugrenzen, inwieweit eine auferlegte Steuer noch Ausdruck der Sozialpflichtigkeit des Eigentums ist oder ob sie schon enteignenden Charakter hat.

Anm.

254) so auch von Bockelberg
a.a.O. S. 926 m.w.N.

255) oben 1.3. und Fußn. 38

Aber auch bei der Prüfung nach Gleichheitsgrundsätzen muß die Frage, ob die auferlegte steuerliche Belastung von einer gewissen Grenze ab noch den elementaren Erfordernissen der Gerechtigkeit entspricht, gestellt werden. Dabei hilft zunächst der Systemgedanke des Leistungsfähigkeitsprinzips wenig, denn die erhöhte "Beteiligung" des Staates am Ertrag zieht konsequenterweise auch eine entsprechend höhere Beteiligung am Verlust nach sich, was allerdings sicher von vielen Befürwortern einer höheren Spitzenbelastung auch wieder als ungerecht empfunden würde. Solange jedoch in diesen "Systemmechanismus" nicht eingegriffen wird, ist, wie oben unter 7.3.3. festgestellt wurde, der Gerechtigkeitskern insoweit nicht tangiert.

Trotzdem muß auch die Frage der Höchstbelastung unter dem Gesichtspunkt der Gerechtigkeit gesehen werden, und zwar einmal hinsichtlich der tatsächlichen Auswirkungen

und zum anderen im Hinblick auf die Darstellung dieser Auswirkung.

Betrachtet man den jetzigen Einkommensteuerspitzensatz in Höhe von 56% isoliert, so lassen sich sicher keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen seine Höhe geltend machen. Mit dieser Feststellung aber ist es nicht getan. Gerade im Steuerrecht wird das Problem evident, daß Steuergesetze, die jedes für sich an sich verfassungskonform sind, von verschiedenen Seiten auf die Steuerquelle oder den Steuergegenstand zukommen und diese damit gemeinsam belasten. Für den Einkommensteuerspitzensatz bedeutet dies, daß er sich nicht nur durch die Kirchensteuer, sondern insbesondere auch durch die Vermögensteuer erhöht. So ergibt sich nach Krohne²⁵⁶ für Einzelunternehmen und Personengesellschaften bereits jetzt eine Gesamtbelastung aus Einkommen-

Anm.

256) Krohne a.a.O. S. 80

steuer, Vermögensteuer und Gewerbesteuer von in der Spitze 80% und mehr.

Wirtschaftlich handelt es sich gerade bei der Vermögensteuer im Grunde um eine zusätzliche Ertragsteuer auf fundiertes Einkommen. Sie soll nicht aus der Substanz sondern aus dem Ertrag gezahlt werden, so daß das Einkommen, das aus dem Vermögen erzielt wird, mit der Einkommensteuer und der Vermögensteuer belastet wird ²⁵⁷.

Dabei muß sich der Gesetzgeber bei einer solchen Kombination mehrerer Steuern an deren Gesamtbelastung messen lassen. Jede andere Regelung wäre verfassungsrechtlich nicht haltbar; sie würde das gesetzgeberische Ermessen frei von jeder Bindung machen. Verfassungsrechtliche Grenzen könnten durch eine Vielzahl von Einzelmaßnahmen unterlaufen werden.

Anm.

257) Oben 3.2.3. u. Fußn. 75

Wo liegt nun aber die tatsächliche Grenze im Hinblick auf den Einkommensteuerspitzensatz unter Einbeziehung der Vermögensteuerbelastung?

Ein genauer Prozentsatz läßt sich hier nicht festlegen. Leistungsfähigkeit läßt sich eben nicht durch Prozente ausdrücken. Sie setzt sich aus einer Vielzahl von Komponenten zusammen. Entscheidend muß sein, daß dem Steuerpflichtigen bei der Ertragsbesteuerung noch ein sinnvoller Ertrag verbleibt und die Besteuerung nicht in die Substanz geht ²⁵⁸. Wäre dies der

Anm.

258) Rüfner a.a.O. S. 882 m.w.N. (dort. Fußn. 21)

"Die Wegsteuerung der Vermögenssubstanz ist verfassungsrechtlich verboten. Die Steuer darf also nicht so hoch sein, daß zu ihrer Bezahlung der Bestand eines vorhandenen Vermögens angegriffen oder andere Einkünfte, die nicht aus dem Vermögen erzielt wurden, aufgewendet werden müssen."
Auch die Steuerreformkommission (StRK a.a.O. S. 216, 217 II/668-671) macht Bedenken gegen eine Erhöhung des Spitzensatzes geltend. Eine höhere Steuerlast als 55% in der Spitze kann nach Auffassung der Kommission nicht in Frage kommen.

Fall, so wäre nicht nur Art. 14 GG tangiert, sondern auch der "Gerechtigkeitskern" des Art. 3 GG, da eine solche Substanzbesteuerung nicht mit den elementaren Erfordernissen der Gerechtigkeit in Einklang stehen kann.

Es muß festgestellt werden, daß die jetzige Spitzenbelastung der Erträge allein durch Einkommensteuer und Vermögensteuer bereits die Grenze der Belastbarkeit erreicht, bedenkt man noch, daß die tatsächliche Belastung - wie oben unter 3.1.1. dargestellt - um so höher wird, je geringer die Rendite ist. Dabei ist die Gewerbesteuer noch ausgeklammert, weil sie gewissermaßen als Vorwegmehreinnahme zu kennzeichnen und auch absetzbar ist. Auch die Kirchensteuer, der sich der Steuerpflichtige entziehen kann, ist nicht berücksichtigt.

Jede weitere, die Erträge belastende steuerliche Maßnahme - und erginge sie auch nur zu Konjunkturzwecken - muß einer genauen Prüfung auch an

Art. 3 GG unterzogen werden, ob nicht hierdurch schon die Grenze zu einer unzulässigen Substanzbesteuerung überschritten wird.

Unabhängig jedoch von der je nach Höhe der Rendite schwankenden tatsächlichen Höchstbelastung der Erträge muß jedoch auch deren Darstellung aus der Sicht der Steuergerechtigkeit und hier insbesondere des Rechtsempfindens gesehen werden. Viele Angriffe gegen den angeblich zu niedrigen Einkommensteuerspitzensatz beruhen eben auf der Tatsache, daß die zusätzliche Belastung durch die Vermögensteuer unterschlagen wird. In der Tat ist die Erforderlichkeit der Vermögensteuer gerade unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten auch nur schwer zu begründen ²⁵⁹.

Anm.

259) England hat z. b. keine Vermögensteuer, dafür aber einen höheren Einkommensteuerspitzensatz (vgl. Weise a.a.O. S. 106 ff u. S. 167)

So führt sie etwa dazu, daß Steuerzahler mit gleichem Einkommen verschieden hoch besteuert werden, je nachdem, ob sie ihr Einkommen überwiegend aus eigener Arbeit oder auch aus Vermögen beziehen. Der Gewerbetreibende, der erhebliches Vermögen zur Erzielung seines Einkommens benötigt, wird also etwa gegenüber dem Arzt benachteiligt, der es aus seiner Arbeitskraft erzielt. Nun läßt sich dem entgegenhalten, daß der, der sein Einkommen aus Vermögen bezieht, theoretisch eine größere Freizeit haben muß, als der, der seine Arbeitskraft dafür einsetzen muß²⁶⁰. Daß dies in der Praxis nicht immer so sein wird, ist klar. Ausnahmen gibt es. Trotzdem kann dieser Freizeitvorteil die höhere Besteuerung bis zu einem gewissen Grad rechtfertigen, denn wer Vermögen hat, ist eben nicht in gleichem Maß auf Arbeit angewiesen.

Anm.

260) so StRK a.a.O. S. 633 VII/64

Es läßt sich auch zugunsten der Vermögensteuer argumentieren, das Vermögen erhöhe die Leistungsfähigkeit über den Vermögensertrag hinaus, indem es mehr Sicherheit, Unabhängigkeit und mehr Ansehen gewähre. Auch läßt sich der Vermögensteuer eine Kontrollfunktion zuweisen. Man kann kontrollieren, ob soviel Vermögen überhaupt aus dem erzielten Einkommen entstanden sein kann.

All dies sind Einzelargumente, die jedoch in ihrer Gesamtheit die Vermögensteuer bis zu einem gewissen Grade rechtfertigen. Sie hat jedoch heute schon eine Grenze erreicht, die nicht überschritten werden darf, wenn man etwa an Vermögen mit geringer Rendite denkt oder ins Auge faßt, daß es auch Vermögen gibt, das keine Erträge abwirft, so daß die Vermögensteuer dann echt in die Substanz geht.

Läßt man aber diese Problematik, die im Grunde genommen zeigt, daß die Vermögensteuer aus Leistungs-

fähigkeitsgesichtspunkten nur schwer zu begründen ist ²⁶¹, sondern auf Umverteilung ausgerichtet ist, einmal ganz außer acht, so ist es meines Erachtens jedoch aus der Sicht des Rechtsempfindens ein Gebot der Steuergerechtigkeit, von der Zweigleisigkeit Einkommensteuer - Vermögensteuer abzugehen und die tatsächliche Belastung der Erträge durch eine Erhöhung des Einkommensteuerspitzensatzes deutlich zu machen. Eine solche Maßnahme würde die Diskussion um diesen Spitzensatz wesentlich erleichtern und unter Umständen ganz verstummen lassen. Die für jedermann leicht ablesbare Darstellung der tatsächlichen Gesamtbelastung der Erträge würde ein Mehr an Steuergerechtigkeit

Anm.

261) so auch Müller, L. (VStG a.a.O. S. 556), der die Vermögensteuer "finanzwissenschaftlich für kaum zu rechtfertigen hält."

gegenüber dem Personenkreis bedeuten, der nicht nur eine hohe steuerliche Belastung zu tragen hat, sondern darüber hinaus sich auch immer wieder noch gegenüber dem von falschen Voraussetzungen ausgehenden Vorwurf verteidigen muß, diese Belastung sei noch zu niedrig.

8.2.3. Unterschiedliche Behandlung der Kraftfahrzeugkosten

Als ungerecht empfunden wird immer wieder die Besteuerung der Unternehmer im Bereich der Betriebsausgaben im Verhältnis zu der Entlastung der Arbeitnehmer durch Werbungskosten, wobei insbesondere die Frage der Kraftfahrzeugkosten eine Rolle spielt.

Das Bundesverfassungsgericht hat die Einführung der Kilometer-Pauschale von 0,36 DM für verfassungskonform erklärt ²⁶², da die verkehrspolitischen Erwägungen ²⁶³, die dieser Maßnahme zugrunde lagen, eine sachliche Rechtfertigung darstellten.

Zwar gilt die Herabsetzung der Kilometer-Pauschale nicht nur für Arbeitnehmer, sondern für alle Einkunftsarten ²⁶⁴, jedoch immer

Anm.

262) BVerfGE 27, 58 ff

263) z. b. Entlastung des innerstädtischen Verkehrs
BT Drucks. V/1068 S. 23;
IV/2661 S. 87 f

264) § 4 Abs. 5 S. 3 EStG a. F.
i.V.m. § 9 Abs. 1 Ziff. 4
EStG a. F.

nur für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Da die Abgrenzung zu den voll berücksichtigungsfähigen Dienst- und Geschäftsreisen der Unternehmer aber schwierig zu kontrollieren ist, liegt hier ein Reizpunkt, der aus Gründen des Gerechtigkeitsempfindens und einer gerechteren Verteilung beseitigt werden sollte.

8.2.4. Zeitnahe Besteuerung von Arbeitnehmern und Unternehmern

Ein Reizpunkt im Verhältnis Arbeitnehmer - Unternehmer ist auch die sogenannte "Quellenbesteuerung" der Arbeitnehmer, d. h. deren angebliche zeitnähere Erfassung der Einkünfte.

Ergibt sich aber aus dieser Tatsache wirklich noch ein hohes Maß an Ungerechtigkeit?

Es ist sicher richtig, daß die Einnahmen der Arbeitnehmer sofort um die Steuer gekürzt werden.

Andererseits müssen aber auch die Unternehmer ständig Vorauszahlungen leisten. Gerade diese Vorauszahlungspraxis der Finanzämter ist doch inzwischen so weit gediehen, daß besonders bei Großunternehmen ständige Anpassungssprache geführt werden. Daß sich trotzdem, je nach konjunktureller Entwicklung, Abschlußzahlungen ergeben können, ist klar. Andererseits sind auch die Fälle gar nicht mehr so selten, in denen es

durch die Vorauszahlung zu Überzahlungen gekommen ist, wenn die konjunkturelle Entwicklung sich plötzlich abschwächte. Durch das Steueränderungsgesetz 1975 sind in die Lohnsteuerabzugstabelle Pauschalfreibeträge eingearbeitet worden, insbesondere zur Abgeltung der als Sonderausgaben abzugsfähigen Sozialversicherungsbeiträge der Arbeitnehmer ²⁶⁵. Darüber hinaus haben die Arbeitnehmer die Möglichkeit, sich zu Beginn des Jahres Freibeträge auf der Lohnsteuerkarte eintragen zu lassen. Dies ändert zwar nichts daran, daß sie zeitnah besteuert werden, verhindert aber größere Erstattungsansprüche.

Die Ungerechtigkeit kann danach nur noch darin gesehen werden, daß bei Unternehmern größere Abschlußzahlungen entstehen können, also die Vorauszahlung zu niedrig festgesetzt war.

Anm.

265) Sog. Vorsorgepauschale
gem. § 10 c Abs. 3 und 4 EStG

Dieses Problem wird nach Einführung der Vollverzinsung des Steueranspruchs gelöst sein.

Nach geltendem Recht ²⁶⁶ werden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nur verzinnt, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist ²⁶⁷.

Die aus Gründen der Gleichbehandlung zu Recht geforderte Verzinsung des Steueranspruchs ohne Rücksicht darauf, ob die Finanzbehörde oder der Steuerpflichtige Gläubiger ist, wird verwirklicht werden, sobald die Finanzverwaltung die technischen Voraussetzungen hierfür geschaffen hat ²⁶⁸.

Anm.

266) § 233 AO 1977

267) z. b. in den Fällen der Stundung oder Aussetzung der Vollziehung

268) §§ 234, 237 AO 1977

Kühn-Kutter a.a.O. § 233 Anm. 4

8.2.5. Sonderabschreibungen

Als ungerecht empfunden wird häufig auch die den Gewinnbeziehern in größerem Maße eingeräumte Möglichkeit, durch Sonderabschreibungen den Gewinn und damit die Steuerbelastung zu schmälern. Berücksichtigt man jedoch, daß diese Sonderabschreibungen ein volkswirtschaftliches Ziel - die Konjunkturbelebung - haben und mittelbar dann gerade auch den Lohnbeziehern entgegenkommen sollen, so ist ein Unbehagen nicht gerechtfertigt.

8.2.6. Betriebsprüfung und Steuerermittlung

An den obigen Beispielen ist zum Teil schon deutlich geworden, daß gerade die Problematik, die das Gerechtigkeitsempfinden betrifft, viel häufiger im Bereich des Erhebungsverfahrens, der Aufsicht, liegt, als im Bereich der Gesetzgebung. Dies zeigt sich nochmals auch am Beispiel der Betriebsprüfung. Hier wird seitens der Steuergewerkschaft vorgebracht, daß durch lückenhafte Betriebsprüfung jährlich etwa 1,5 bis 2 Milliarden DM dem Staat verlorengelassen ²⁶⁹, was auch unter dem Aspekt der Verteilungsgerechtigkeit aus der Sicht der Arbeitnehmer als ungerecht empfunden werden müsse. Sicher ist dem zuzugeben, daß nicht alle Unternehmen permanent geprüft werden. Dies gilt aber gerade nicht für die großen Betriebe, denn diese

Anm.

269) Wehner a.a.O. S. 139

werden ständig geprüft ²⁷⁰.

Die 1,5 Milliarden DM gehen in erster Linie bei Klein- und Kleinstbetrieben verloren, die also das Durchschnittseinkommen der Arbeitnehmer haben. So wurden im Jahre 1972 von den ca. 1,8 Millionen Klein- und Kleinstbetrieben weniger als 2%, von den etwa 92.000 Großbetrieben dagegen mehr als 20% geprüft ²⁷¹.

Anm.

270) Hanke (a.a.O. S. 1265) hält den zwingenden 3-jährigen Prüfungsturnus für Großbetriebe (§ 162 Abs. 11 AO i.V.m. § 4 Abs. 1 BpO) im Ergebnis sogar wegen Verstoßes gegen Art. 3 GG für verfassungswidrig, da allein die Größe eines Unternehmens kein "sachlicher Grund" für eine Differenzierung bei der Durchführung von Betriebsprüfungen sei.

271) Steuer-Gewerkschaft
a.a.O. S. 8

Diese Feststellungen ändern nichts daran, daß eine lückenhafte Betriebsprüfung nicht mit dem Gerechtigkeitsempfinden vereinbar sein kann. Nur der Bezugspunkt ist anders als ihn etwa der DGB häufig setzt. In diesem Zusammenhang muß zudem beachtet werden, daß nicht nur dem kleinen Selbständigen durch lückenhafte Betriebsprüfungen ein Vorteil eingeräumt ist, sondern auch vielen Arbeitnehmern durch die Möglichkeit der "Schwarzarbeit". Auch hier gehen dem Staat Steuereinnahmen verloren, was als ungerecht empfunden werden muß, gerade auch im Verhältnis zu anderen Arbeitnehmern, denen diese Möglichkeit nicht geboten ist.

All diese Dinge muß man sehen, wenn man von Gerechtigkeit und Gleichheit reden will. Eine Argumentation nur in einer oder gegen eine bestimmte Richtung ist wenig hilfreich. Es ist richtig, daß die Steueraufsicht verstärkt werden muß, aber nicht nur im Bereich

der Betriebsprüfung sondern etwa auch beim Ermittlungsdienst. Beides ist primär erforderlich unter dem Aspekt subjektiver Gerechtigkeit, auch wenn diese Maßnahme für den Fiskus aufkommensmäßig nicht unbedingt das bringen sollte, was seitens der Steuer-gewerkschaft vermutet wird.

8.3. Ergebnis zu 8.

Das Gerechtigkeitsempfinden als Komponente der Steuergerechtigkeit ist einer Mehrheitsentscheidung nicht zugänglich. Unter Berufung auf dieses subjektive Element läßt sich nicht einseitig Verteilungspolitik betreiben. Gerechtigkeitsempfinden ist nicht gleich zu setzen mit sozialer Wehleidigkeit. Es fordert Gesetzgebung und Verwaltung auf, die Steuergesetzgebung so zu gestalten bzw. die Durchführung zu beaufsichtigen, daß gerade auch den Minderheiten das Gefühl vermittelt wird, gerecht behandelt zu werden. So verstanden geben etwa die Begriffe "Arbeitnehmer" - "Unternehmer" für die Ausgestaltung der Gesetze in diesem Sinne nichts her. Es wäre falsch, den Arbeitnehmer etwa als den von vornherein weniger Leistungsfähigen darzustellen und die Verteilung in diesem Sinne steuergesetzlich zu lenken. Das subjektive Erfordernis der Gerechtigkeit kann verteilungspolitische Maßnahmen zugunsten der Arbeitnehmer fördern, aber auch hemmen. Für die Justitiabilität muß der Gesamtrahmen, die Gesamttendenz Berücksichtigung finden, in die die

einzelne Maßnahme eingebettet ist.

So ist die Neuregelung des Familienlastenausgleichs mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise deshalb nicht vereinbar, weil sie über den Systemverstoß hinaus auch bei der Ausgestaltung des Kindergeldes einseitig das Gerechtigkeitsempfinden der Mehrheit der Steuerpflichtigen berücksichtigt, das Gefühl einer Minderheit von Steuerpflichtigen dagegen völlig vernachlässigt.

9. Zusammenfassung und Ergebnis

1. Das Prinzip der "sozialen Marktwirtschaft" als Wirtschaftsordnung ist zumindest mittelbar verfassungsrechtlich abgesichert.
2. Der Steuerordnung kommt im Rahmen der Ausgestaltung der sozialen Marktwirtschaft eine besondere Bedeutung zu, da das Steuerrecht über seine Fiskalfunktion hinaus ein Instrument der Gesellschafts-, Sozial- und Konjunkturpolitik geworden ist, was grundsätzlich verfassungsrechtlich gebilligt wird.
3. Zwar besteht zwischen Steuerordnung und Wirtschaftsordnung eine grundsätzliche Harmonie. Die Steuerordnung muß jedoch im Rahmen der verfassungsmäßigen Grenzen stärker als bisher mit dazu beitragen, daß die entscheidende Schwäche der sozialen Marktwirtschaft - nämlich eine starke Differenzierung der Einkommen und Vermögen - gemildert wird.
4. Die Bedeutung des Art. 3 GG liegt nicht nur in der "Willkürschranke", sondern auch in der Forderung an die Grundrechtsadressaten "materielle Gerechtigkeit" zu verwirklichen.

5. Steuergerechtigkeit im Sinne des Art. 3 GG bedeutet nach unserem Verfassungsverständnis auch immer soziale Gerechtigkeit.
6. Die Beantwortung der Frage nach dem Inhalt der sozialen Gerechtigkeit fällt in einer pluralistischen Gesellschaft je nach Standort unterschiedlich aus. Diese unterschiedlichen Standpunkte angemessen zu berücksichtigen, ist ein "formelles" Gebot sozialer Gerechtigkeit.
7. Eine gerechtere Einkommens- und Vermögensverteilung ist ein Gebot sozialer Gerechtigkeit und damit ein Postulat des Art. 3 GG.
8. Das Prinzip der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit ist ebenfalls ein Gebot der Steuergerechtigkeit und gerade dem Einkommensteuersystem immanent.
9. Die Neuregelung des Familienlastenausgleichs geht mit dem erstrebten Ziel einer gerechteren Einkommens- und Vermögensverteilung durchaus konform; dem Prinzip der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit wird sie jedoch nicht gerecht, da sie anstelle einer progressiven Steuerent-

lastung ein für alle gleich hohes Kindergeld gewährt.

10. Das somit im Rahmen der Steuergerechtigkeit auftretende Spannungsverhältnis zwischen Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Verteilungsgerechtigkeit zeigt zunächst, daß die herkömmliche Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zum Gleichheitssatz - Bildung von Vergleichspaaren, Willkürgrenze, sachlicher Grund - im Steuerrecht von besonderer Problematik ist. Je nach Wahl des Bezugspunktes wird im Grunde die Entscheidung präjudiziert. Darüber hinaus läßt die vielfältige, im Grunde verfassungsrechtlich gebilligte Zweckverfolgung des Steuerrechts das Auffinden eines "sachlichen Grundes" nicht allzu schwierig erscheinen.
11. Dem Steuergesetzgeber ist deshalb im Rahmen des Gleichheitssatzes eine weitgehende Gestaltungsfreiheit zuzubilligen, in deren Bereich den einzelnen Elementen der Steuergerechtigkeit grundsätzlich gleicher Rang beizumessen ist. Der Gesetzgeber muß also die einzelnen Inhalte der Steuergerechtigkeit werten und abwägen, kann aber aufgrund seiner politischen Vorstellungen Schwerpunkte setzen. Die Grenze

der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit liegt dort, wo elementare Erfordernisse der Gerechtigkeit und andere verfassungsrechtliche Grundentscheidungen verletzt werden.

12. Die Beachtung der formellen Komponente der Steuergerechtigkeit, nämlich die divergierenden sozial- und gesellschaftspolitischen Auffassungen zu hören und gegeneinander abzuwägen, ist ein erstes elementares Erfordernis der Gerechtigkeit. Es ist schlechterdings ausgeschlossen, in einer demokratisch-pluralistischen Gesellschaft Gerechtigkeit zu verwirklichen, wenn die unterschiedlichen Auffassungen nicht einmal gehört werden, um in den Entscheidungsprozeß einfließen zu können.
13. Bei der Festlegung der Grenzen gesetzgeberischer Gestaltungsfreiheit ist eine stärkere Berücksichtigung des "Systemgedankens" durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes als Gewinn für Steuergerechtigkeit und Rechtssicherheit notwendig. Die einer solchen Systemausbildung innewohnende "Bestimmtheit und Voraussehbarkeit, Stabilität und Kontinuität" macht genau das aus, was an der

bisherigen Justitiabilität des Gleichheitssatzes so sehr bemängelt wird.

14. Die Durchbrechung systemtragender Prinzipien, die echte Grundentscheidungen enthalten, muß sich dabei als Verletzung des "Gerechtigkeitskerns" des Gleichheitssatzes, d. h. der elementaren Erfordernisse der Gerechtigkeit darstellen. Die Nichtbeachtung der den einzelnen Steuerarten zugrunde liegenden Prinzipien tangiert ebenfalls den Gleichheitssatz. Je nach Intention, Intensität oder Quantität kann sich hieraus ebenfalls ein Verstoß gegen elementare Erfordernisse der Gerechtigkeit ergeben.
15. Dem Einkommensteuerrecht zugrunde liegende Prinzipien sind etwa das Universalitätsprinzip, das Nettoprinzip, das Periodizitätsprinzip und das Prinzip, daß private Aufwendungen die steuerliche Bemessungsgrundlage beeinflussen, soweit sie zwangsläufig sind.
16. Die Beachtung des auf die Sphäre der Einkommensentstehung bezogenen progressiven Einkommensteuertarifs ist ein elementares Erfordernis der Gerechtigkeit. Ihm kommt damit gegenüber anderen Elementen der

Steuergerechtigkeit ein eindeutiger Vorrang zu. Dies folgt nicht zuletzt aus der sozialen Marktwirtschaft, als der verfassungsmäßigen Wirtschaftsordnung. Diese Wirtschaftsordnung beruht auf dem Leistungsprinzip, wonach der, der mehr leistet, auch mehr verdienen, andererseits sich aber auch relativ mehr an den Lasten der Allgemeinheit beteiligen soll. Genau dem entspricht der progressive Tarif in seiner Grundstruktur. Jede von dieser Grundstruktur abweichende Tarifgestaltung würde entweder mit dem Leistungsprinzip oder der Sozialverpflichtung kollidieren und ließe sich damit mit der sozialen Marktwirtschaft nicht mehr vereinbaren. Der dem Einkommensteuerrecht bereits immanente Unterschied zwischen Einkommensentstehung und Einkommensverwendung (§ 12 EStG) muß jedoch dazu führen, daß die Beachtung des progressiven Tarifs nur insoweit dem "Gerechtigkeitskern" des Gleichheitssatzes zugeordnet werden kann, als er sich auf die Einkommensentstehung bezieht. Nur insoweit handelt es sich um ein systemtragendes, auf einer echten Grundentscheidung basierendes Prinzip. Liegt es auch nahe, die dem Rahmen der Einkommensverwendung zuzurechnenden, die individuelle - persön-

liche Leistungsfähigkeit gestaltenden Aufwendungen im Rahmen der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen, so hieße es andererseits jedoch, die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit über Gebühr einzuengen, wollte man dies zwingend fordern.

17. Die Aufwendungen für den Unterhalt der Kinder und die Sorge hierfür mindern im Rahmen der Einkommensverwendung die steuerliche Leistungsfähigkeit. Da die Beachtung des Systems insoweit jedoch noch kein elementares Gebot der Gerechtigkeit ist, konnte der Gesetzgeber das Spannungsverhältnis zwischen Verteilungsgerechtigkeit und Besteuerung nach Leistungsfähigkeit im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit zugunsten der Verteilungsgerechtigkeit auflösen. Aus diesem Konkurrenzverhältnis ergibt sich somit keine Verfassungswidrigkeit der Neuregelung des Familienlastenausgleichs.

18. Das Gerechtigkeitsempfinden ist als subjektives psychologisches Element ein Postulat der Steuergerechtigkeit. Der Steuerpflichtige muß das Gefühl haben, durch die ihm auferlegten Steuern - alles in allem - gerecht behandelt zu werden.

Dies ist nicht nur ein Problem der Steuergesetzgebung sondern gerade auch der Steueraufsicht. Insoweit beinhaltet dieses psychologische Element der Steuergerechtigkeit auch die Forderung nach Steuervereinfachung.

19. Das Gerechtigkeitsempfinden ist einer Mehrheitsentscheidung nicht zugänglich. Vielmehr ist es ein Postulat des Art. 3 GG, möglichst allen Bürgern des Staates das Gefühl zu geben, gerecht behandelt zu werden. Somit läßt sich das Argument, die Mehrheit der Bevölkerung sei Arbeitnehmer und diese empfänden eine weitergehende Einkommens- und Vermögensumverteilung als gerecht - abgesehen von der Fragwürdigkeit dieses Arguments schon im tatsächlichen -, auch nicht verfassungsrechtlich legitimieren.
20. Die subjektive Gerechtigkeit fordert einerseits vom Gesetzgeber, unterschiedliche Behandlungen zwischen Gewinnbeziehern und Arbeitnehmern zu Lasten der letzteren auch dann zu beseitigen, wenn sie sachlich gerechtfertigt sind, aber sogenannte "Reizpunkte" darstellen; um damit letztlich auch zu einer gerechteren Verteilung zu kommen. Andererseits sollte aber auch die

tatsächliche ertragsteuerliche Gesamtbelastung - Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer, Gewerbesteuer, Kirchensteuer - klar dargestellt werden, um verteilungspolitisch motivierte, aber ungerechtfertigte Angriffe in diese Richtung abzuwehren. Diese Gesamtbelastung liegt nämlich bei weitem höher, als etwa der Einkommensteuerspitzensatz mit 56% aussagt. Aus der Sicht der Leistungsfähigkeit muß die Grenze dort liegen, wo durch die Addition der Belastungen ein sinnvoller Ertrag nicht mehr verbleibt.

21. Bei der Neuregelung des Familienlastenausgleichs hat der Steuergesetzgeber dem Gerechtigkeitsempfinden der Mehrheit der Bevölkerung sowohl durch die Systemabkehr als auch durch die absolute Verbesserung in besonderem Maße Rechnung getragen. Das Empfinden höherverdienender Steuerpflichtiger mit drei und mehr Kindern wurde demgegenüber völlig vernachlässigt, da sie nicht nur durch den Systemverstoß, sondern auch durch die Ausgestaltung des neuen Kindergeldes, das ihnen absolut noch nicht einmal das gewährte, was sie trotz anerkanntermaßen unzureichender Freibeträge vorher an steuerlicher Entlastung schon hatten, benachteiligt wurden.

Zwar verletzt der Systemverstoß allein den Gerechtigkeitskern des Gleichheitssatzes noch nicht. Nimmt man jedoch die von dem Gesetzgeber vorgenommene einseitige Rücksichtnahme auf das Gerechtigkeitsgefühl der Mehrheit, ohne daß gleichzeitig das Empfinden der Minderheit auch nur annähernd, etwa durch eine Besitzstandswahrung gewürdigt wurde, hinzu, so muß man zu dem Ergebnis kommen, daß die Neuregelung des Familienlastenausgleichs insoweit mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise nicht mehr vereinbar ist und damit den Gleichheitssatz verletzt.

Lebenslauf

Geboren: 6. Juni 1945

Schul Ausbildung: Volksschule Altendiez
April 1951 - März 1955
Gymnasium Limburg
April 1955 - Februar 1965
Abitur
17.2.1965

Berufsausbildung: Finanzanwärter im Dienst des
Landes Rheinland-Pfalz
1.4.1965 - 31.3.1968
Steuerinspektorenprüfung
18.3.1968

Hochschulstudium: Studium der Rechtswissenschaft
an der Universität Mainz
WS 1968/69 - WS 1972/73
Erste juristische Staatsprüfung
25.1.1973

Vorbereitungsdienst: Rechtsreferendar im Dienst
des Landes Rheinland-Pfalz
1.3.1973 - 31.1.1975
Zweite juristische Staatsprüfung
23.1.1975

Beruflicher Werdegang: Steuerinspektor z.A. im Dienst
des Landes Rheinland-Pfalz
1.4.1968 - 31.10.1968
Regierungsrat z.A. im Dienst
des Landes Rheinland-Pfalz
24.2.1975 - 31.7.1975
Dezernent in der Kreisverwaltung
des Westerwaldkreises
ab 1.8.1975
Übernahme in den Dienst des
Westerwaldkreises als Kreis-
rechtsrat
1.2.1977

